



PUC Minas



ESTUDOS SOBRE CONFORMIDADE FISCAL

Compliance e governança tributária

Volume 2

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira
José Adriano Pinto
Organizadores

Belo Horizonte
2019

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira

José Adriano Pinto

Organizadores

ESTUDOS SOBRE CONFORMIDADE FISCAL:

Compliance e governança tributária – Volume 2

PUC Minas /Blue Tax

Belo Horizonte

2019

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

E82 Estudos sobre conformidade fiscal - compliance e governança tributária:
volume 2 / organizadores Josmária Lima Ribeiro de Oliveira e José Adriano
Pinto. Belo Horizonte: PUC Minas: Blue Tax, 2019.
99 p.: il.

ISBN: 978-65-88331-03-3

1. Compliance - natureza fiscal. 2. Obrigação tributária - Brasil. 3. Sistema
tributário - Brasil. 4. Governança corporativa - Brasil. 5. Auditoria. 6. Contribuição
previdenciária. 7. Perícia contábil. I. Oliveira, Josmária Lima Ribeiro de. II. Pinto,
José Adriano. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 347.72

Ficha catalográfica elaborada por Fernanda Paim Brito - CRB 6/2999

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	3
<i>Josmária de Oliveira, José Adriano Pinto</i>	
ROBOTIZAÇÃO: ESTUDO SOBRE A AUTOMATIZAÇÃO DOS PROCESSOS FISCAIS NO SETOR DE REVISÃO DE FATURAS.....	5
<i>Filipe Victor Ferreira de Souza, Ludmyla Soares Silva, Nayara Cristina Reis Nascimento Perez, Marco Aurélio Lopes de Souza</i>	
AUTOMAÇÃO DA RETENÇÃO NA FONTE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL	19
<i>Kleber Tavares Gomes, Priscila Oliveira do Amaral, Victor Hugo de Almeida Vidal Cordeiro, Alex Magno Diamante</i>	
RECEBIMENTO FISCAL: DEFINIÇÃO DE PROCESSOS PARA O USO DA TECNOLOGIA A FAVOR DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO	39
<i>Grazielle Nunes Nogueira, Patricia das Graças Moreira, Marco Aurélio Lopes de Souza</i>	
PROCEDIMENTOS DE COMPLIANCE PARA APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DE PIS E COFINS DE MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS EM UMA EMPRESA DO RAMO AUTOMOBILÍSTICO	51
<i>Eva Flaviane Dias Santana, Ivana Nascimento Josaphat, Patrícia de Cássia Rocha Guimarães, Paulo David Ferreira</i>	
CO-RESPONSABILIDADE DAS INFORMAÇÕES TRANSMITIDAS PELOS CLIENTES POR UM ESCRITÓRIO CONTÁBIL	67
<i>Marcelo Caetano de Oliveira, Cleyton Izidoro</i>	
A RELEVÂNCIA DA PERÍCIA CONTÁBIL NOS PROCESSOS FALIMENTARES ..	89
<i>Alexandre Pimenta Gonçalves, Cleyton Izidoro</i>	

APRESENTAÇÃO

No cenário brasileiro, a conscientização pela busca do Compliance tem sido fortalecida diante dos contínuos esforços governamentais, em proceder a uma governança eletrônica das transações comerciais entre empresas, e na relação com os funcionários. Se a tecnologia favoreceu a fiscalização pelo Governo para a maximização da receita, para as empresas existe a mesma expectativa diante da redução de custos e da mitigação de riscos, pela adoção de processos automatizados, que garantam uma abordagem preditiva. Um novo marco para o planejamento tributário, antes afeito a longos processos judiciais.

A parametrização adequada dos eventos contábeis, suportada pela acessibilidade a processos automatizados nas organizações é um marco deste exemplar. Entre os destaques, tem-se a discussão sobre a responsabilidade do profissional contábil diante das inovações direcionadas às ações corporativas, pela necessária capacidade crítico-analítica. Tal capacidade é percebida nos âmbitos organizacionais analisados pelos estudos de caso, demandando do analista tributário uma posição consultiva e ativa ao se estabelecer relações comerciais e definir políticas institucionais.

Aplicado à realidade das organizações, os estudos de caso apresentados nesta coletânea, expressam situações reais interpretadas a partir do olhar de um grupo de especialistas que refletem desafios contemporâneos quanto à conformidade fiscal. Os trabalhos se mostram relevantes e oportunos para a comunidade profissional, reforçando a prática contínua da BlueTax, em parceria com a FAI em estruturar um grupo de estudos permanente sobre a Conformidade Fiscal, tendo em vista os desafios tributários contemporâneos no Brasil, e em especial, no Estado de Minas Gerais.

Os trabalhos apresentados foram desenvolvidos durante a disciplina de Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Conformidade Fiscal – Compliance e Governança, sendo orientados por profissionais especialistas em suas áreas de atuação e co-orientados pela Profa. Josmária de Oliveira. O curso foi coordenado pelo Prof. José Adriano Pinto, que participou ativamente das bancas de avaliação, em Novembro de 2019. A divulgação dos trabalhos publicados consolida a construção do grupo de pesquisa sobre conformidade fiscal em Minas Gerais, uma mobilização da Blue Tax, que só foi possível pelo apoio incondicional de Pollyana Flores Maciel, que conduziu os colaboradores envolvidos.

Josmária de Oliveira e José Adriano Pinto

ROBOTIZAÇÃO: ESTUDO SOBRE A AUTOMATIZAÇÃO DOS PROCESSOS FISCAIS NO SETOR DE REVISÃO DE FATURAS

Filipe Victor Ferreira de Souza

Ludmyla Soares Silva

Nayara Cristina Reis Nascimento Perez

Orientador: Marco Aurélio Lopes de Souza

RESUMO

Para melhorar a assertividade e, consequentemente, aperfeiçoar os prazos de entrega do encerramento contábil à controladoria o uso da tecnologia tende a contribuir significativamente. Ao analisar a inserção da robotização dos processos (RPA) fiscais no setor de revisão de faturas, hoje realizados por pessoas, a empresa busca aprimorar a eficiência e a eficácia para a tomada de decisões. Para tanto, o estudo de caso contou com o relato dos processos dentro da organização, desde a entrada das notas fiscais, a importância de um acompanhamento das legislações, até o encerramento contábil e a realização de relatórios gerenciais para a controladoria da empresa. O estudo de caso, contou com análises documentais e observação participante na empresa do segmento de alimentação, para descrever o processo e analisar a implementação da robotização na empresa. Os resultados revelam que adoção da tecnologia poupou os colaboradores de realizarem funções repetitivas e manuais. Além disso, a empresa se tornou apta a adotar melhores estratégias na alocação de recursos e organização de pessoal.

Palavras-chave: RPA. Revisão de faturas. Encerramento contábil. Controladoria.

1 INTRODUÇÃO

A robotização dos processos é uma ferramenta tecnológica capaz de trazer ganhos, uma vez que, pode substituir a mão de obra em várias funções. O *Robotic Process Automation* (RPA) é uma aplicação que permite aos funcionários realizar funções de processamentos de alto volume, parametrizando um *software* para processar e desencadear respostas, economizar tempo e dinheiro (ICAPTOR, 2019). O presente artigo considera a automatização do processo de revisão de faturas dentro da empresa, com a finalidade de detectar os pontos falhos existentes e realizar as devidas correções em tempo hábil, assegurando a otimização, eficiência e eficácia na entrega dos resultados contábeis à controladoria para análises dos resultados.

Segundo Acemoglu (2017), com o avanço tecnológico disponível no mundo, a inteligência artificial substituirá diversos segmentos do mercado como serviços financeiros, no campo do direito, na área tributária, atendimento telefônico dentre outros. Nos dias atuais, os trabalhos rotineiros que não possuem complexidade e mão de obra especializada já são substituídos por *softwares* ou máquinas de vários tipos. Atualmente, com a era digital no mundo corporativo o *Robotic Process Automation* ou RPA é uma tendência que reorganiza o cotidiano empresarial, sendo uma ferramenta para realizar atividades burocráticas de forma independente. O processo de robotização deve ser encarado como uma aliança entre a tecnologia e o funcionário, uma vez que ele tornará a rotina de trabalho mais eficiente (POR QUE..., 2019).

A emissão e recepção de documentos fiscais é rotina de qualquer empresa. Através deles que informações importantes como, apuração do resultado financeiro, estoques, controle contábil fiscal são disponibilizados para o gerenciamento do negócio. Com a adoção de práticas e rotinas preestabelecidas nas conferências das notas fiscais, as ocorrências junto ao fisco são minimizadas e os profissionais envolvidos passam a conhecer sua importância e relevância para a regularidade de suas atividades (REVOREDO, 2018). Para que a empresa garanta a segurança e precisão da conferência das notas fiscais, os profissionais envolvidos necessitam do conhecimento técnico e familiarizados com a legislação contábil, tributos, obrigações fiscais e penalidades aplicáveis no recolhimento indevido do tributo ou inexatidão das informações prestadas ao fisco.

Segundo Mosimann, Alves e Fisch (1993), a controladoria é um conjunto de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica e pode ser visualizada sob dois enfoques: o primeiro diz respeito à questão administrativa com uma missão, funções definidos no modelo de gestão da empresa, e o segundo como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. Para Ortiz (2019) a eficácia está relacionada ao nível tático, ou seja, gerencial, e consiste em realizar um trabalho que atinja completamente o resultado e a eficiência ao nível operacional, que está relacionado em como realizar as operações com menos recurso, menor orçamento, menor tempo, menos matéria prima e pessoas.

A empresa alvo do estudo de caso oferece alimentação de qualidade aos empregados, prestadores de serviço e visitantes de uma indústria de aço. Além disso, a empresa administra os quiosques e atende demandas de alimentação para os eventos internos na Usina. Dessa forma, esse artigo apresenta como objetivo geral demonstrar o processo de implementação da robotização (RPA) em uma empresa do ramo de alimentação. E tem como objetivos específicos, evidenciar as falhas no setor de Revisão de Faturas, atrasos na entrega de resultados e impactos

contábeis e fiscais e apresentar os benefícios da implantação do RPA para a empresa, bem como os pontos positivos. Com a implementação do - *Robotics Process Automation* (RPA) – para gestão dos procedimentos fiscais, este trabalho visa caracterizar os potenciais ganhos, simplificar e melhorar os processos, redução de custos, eliminar erros humanos, aumentar a produtividade, execução de tarefas em período de 24 x 7, minimizar os riscos para manutenção do compliance e de seus resultados para a organização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O setor contábil superou a antiga forma de registrar e armazenar informações, otimizando suas ações com o uso de tecnologias e sistemas. Trabalhos que eram feitos de forma manual, estão sendo substituídos, garantindo maior agilidade e maior assertividade na realização de tarefas. Neste contexto, a chegada de uma nova tecnologia ao setor tem trazido mais eficiência no gerenciamento e cumprimento de tarefas: a RPA ou automação de processos.

Segundo, Ernst & Young (2007), a robotização de processos (ou RPA) é uma aplicação tecnológica, que permite às empresas configurarem um software (ou robô) para capturar, interpretar e processar informações utilizadas no dia a dia do negócio. Conforme a PWC Brasil (2017), uma das maiores prestadoras de serviços profissionais do mundo nas áreas de auditoria, consultoria e outros serviços acessórios, salienta que RPA é a sigla para automação de processos por software de robótica, basicamente, os softwares de RPA simulam a interação (operação manual) com os sistemas de tecnologia de uma maneira similar à ação humana. Desenvolvidos através de uma base de dados, os softwares criam robôs com inteligência artificial, capazes de pensar, desempenhar tarefas e reagir rapidamente a diversas situações. A PWC Brasil (2017) complementa que a implementação de automação com o uso de sistemas e técnicas de robótica é uma resposta efetiva para os desafios de custos, qualidade e eficiência da Função Fiscal, promovendo um ambiente de melhoria contínua e ganhos escaláveis.

Os robôs têm a capacidade de executar diversas tarefas simultâneas, atua durante todo o tempo (dia e noite, finais de semanas, feriados), proporcionando uma maior produtividade às empresas, manutenção do nível qualidade aos processos, mitigação das chances de erros, e eliminando as possibilidades de falhas humanas. A Ernst & Young (2018) destaca que além de proporcionar maior assertividade e qualidade na execução de diversas atividades, a robotização promete diminuir custos, visto que com valores aproximados de 20 mil reais, os RPA's tem a capacidade para realizar o trabalho equivalente a três turnos de oito horas. Com todos os benefícios financeiros e de desempenho, tudo indica uma tendência de substituição do

outsourcing tradicional para o RPA, reduzindo a participação humana e melhorando o desempenho geral da organização.

O setor fiscal é responsável pelas rotinas relacionadas aos tributos e às obrigações fiscais às pessoas jurídicas brasileiras. Esta é uma atividade essencial para que uma instituição tenha uma boa relação com o Fisco e mantenha-se dentro da legalidade. Entre as principais atividades desenvolvidas pelo setor fiscal, tem-se: recebimento e revisão de notas fiscais; apuração de impostos, taxas e contribuições; escrituração de livros fiscais; geração de guias para o recolhimento de impostos federais, estaduais e municipais; orientações para a emissão correta das notas fiscais de saídas; armazenamento dos documentos fiscais pelo prazo previsto na legislação; e cumprimento das obrigações acessórias.

As atividades citadas, que são desenvolvidas pelo departamento fiscal são de suma importância para uma empresa. Contudo, a maioria delas depende de diversas rotinas manuais que poderiam ser automatizadas para diminuir o tempo de execução de todos os processos internos. Com a robotização, um relativo tempo pode ser economizado quando o sistema assume o cálculo do valor dos impostos e realiza a geração das guias para o pagamento. Com tal ação, um profissional qualificado poderia poupar horas, evitando a realização de cálculos rotineiros e o preenchimento de informações (passíveis de erros). De fato, uma melhora considerável de eficiência.

Tal melhora é a proposta da robotização fiscal ao reduzir custo com operação interna; favorecer o alcance rápido de resultados; eliminar customização de sistemas ou upgrade de sistemas existentes; reduzir erros, e consequentemente, custo para corrigi-los; além de implementar rápida e baixa demanda a área de TI; e melhorar a eficiência dos processos e redução de riscos. Desta maneira, PWC Brasil (2017) considera que a organização terá mais tempo disponível para atividades de alto valor agregado; aumento do conhecimento sobre processos internos da Função Fiscal e desvios; alta qualidade de trabalho realizado; diminuição de conflitos; e novo conceito de carreira para equipes operacionais. Os benefícios considerados impactam, portanto nos âmbitos: financeiro, tecnológico/operacional e de pessoas.

Entretanto, nem todas as rotinas desenvolvidas pela contabilidade podem ser deixadas nas mãos dos robôs, por essa razão é importante conhecer os limites de atuação da robotização fiscal. Segundo Ernst & Young (2018), as principais rotinas que podem ser automatizadas dentro do departamento fiscal, consistem em: rotinas de recebimento fiscal; reconciliação de Livros Fiscais; cumprimento das obrigações acessórias; processamento das informações de e-mails; pagamentos de tributos; e reconciliação Contábil Fiscal. A maioria dos profissionais de contabilidade já encontraram dificuldades no momento de calcular algum imposto em meio a

tantas regras diferentes. É comum, profissionais atrasarem algum recolhimento por alguma situação adversa. Todas essas situações, de atraso, podem ser minimizadas quando é possível contar com um sistema que automatiza o cálculo e o pagamento dos tributos, garantindo o cumprimento adequado das exigências do Fisco.

Para a PWC Brasil (2017), quando todos os processos internos funcionam bem, podem surgir as seguintes vantagens competitivas para as organizações: redução no tempo de execução das atividades robotizadas; eliminação de erros e outros riscos qualitativos na captura da informação (input errado de dados); projetos não invasivos à área de TI demandando pouco envolvimento da TI interna; capacidade de operação passa a ser contínua (até 365x24x7) e facilmente escalável; aumento na rastreabilidade e qualidade dos processos automatizados (compliance); e ganho de tempo da força de trabalho humana para atividades de alto valor agregado. Além de garantir que as normas legais sejam cumpridas, a robotização fiscal também concede mais liberdade para que o departamento fiscal atue de forma estratégica dentro da organização.

Novas tecnologias têm surgido nos últimos anos para endereçar as limitações técnicas das ferramentas convencionais em lidar com as demandas de processamento cada vez mais sofisticadas, tempos de resposta cada vez menores e crescentes volumes de dados (LETOUZÉ, 2012; GOLDMAN *et al.*, 2012). De acordo com Hurwitz *et al.* (2013) “Big Data é capacidade de administrar um grande volume de dados diferentes, na velocidade certa e dentro do prazo certo permitindo análises e reações em tempo real”. O Big Data pode contribuir no processo de robotização do setor de revisão de faturas, através da coleta e armazenamento de informações governamentais, no que tange impostos municipais, estaduais e federais, auxiliando na conferência de notas fiscais de entrada e saída.

Por meio da tecnologia de informação, é possível armazenar e acessar, de maneira eficaz e estruturada, informações sobre fornecedores, regimes tributários, impostos, além de viabilizar o processo de fechamento mensal da organização, bem como a análise dos dados obtidos, no sentido de operar de maneira segura e objetiva. Segundo Letouzé (2012), “independente do tamanho da organização, o volume, a velocidade, a variedade e a veracidade dos dados, os mesmo, são insumos para geração de valor e vantagem competitiva.”

De acordo com Feigenbaum (1981) apud Fernandes (2003) “inteligência artificial é a parte da ciência da computação que está voltada para o desenvolvimento de sistemas de computadores inteligentes, ou seja, sistemas que exibem características, as quais se relacionam com a inteligência no comportamento do homem”. A inteligência artificial pode contribuir na automatização do setor de revisão de faturas, da empresa estudada, sendo capaz de aprender e

agir nos processos de maneira similar ao ser humano, complementando a capacidade do RPA onde os robôs apenas executam as tarefas. A aplicação no setor reduziria custos diretos e indiretos, erros e falhas operacionais permitindo a realização de trabalhos repetitivos de maneira mais ágil.

3 METODOLOGIA

O presente estudo de caso se caracteriza como a pesquisa explicativa, documental, com o uso do método indutivo, com abordagem qualitativa. De acordo com Nascimento (2012, p. 11) “metodologia da pesquisa diz respeito à aplicação do método para a aquisição de conhecimento e de como fazer ciência proporcionando-se caminhos alternativos, ferramentas e procedimentos”. Conforme Gil (2010, p. 8) “método científico é definido como um caminho para se chegar a determinado”.

Conforme Gil (2010, p. 28), pesquisa explicativa “têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos.” E ainda completa: “é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas” (GIL 2010, p. 28). Por isso esse artigo trata-se de uma pesquisa explicativa, pois ao demonstrar o processo de implementação do RPA na empresa Alimentação LTDA, serão avaliadas as dificuldades neste processo, bem como seus benefícios. Tais fatos serão apresentados também através de análise documental fornecido pela empresa, além do uso pesquisas bibliográficas relacionadas ao tema pesquisado.

Esse artigo visa demonstrar o processo de implementação do RPA na empresa Alimentação LTDA, através de um estudo de caso. Conforme Gil (2010, p. 37), “estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Para o levantamento bibliográfico foram consideradas as abordagens de Revoredo (2018), Mendes (2017), ICaptor ([2019]), Simply Blog (POR QUE..., 2019) que subsidiaram a construção dos instrumentos de coleta de dados e a abordagem a análise dos documentos internos da empresa Alimentação LTDA.

Conforme Gil (2010, p. 46), o “levantamento bibliográfico preliminar pode ser entendido como estudo exploratório, posto que tenha a finalidade de proporcionar familiaridade do aluno com a área de estudo no qual está interessado”. Para a pesquisa também utilizou o método indutivo que segundo Nascimento (2012, p. 13) “refere-se ao conjunto de informações resultantes de processos de reconhecimento que podem proporcionar a elaboração de princípios, teorias, leis ou modelos que expliquem a situação encontrada, já analisada e

observada”, ou seja, o método indutivo parte do particular para o geral. O uso do particular é a empresa que será o campo de análise dos padrões RPA, padrões esses que não são gerais.

Minayo (2003) descreve a pesquisa qualitativa como uma atividade da ciência, que visa à construção da realidade, mas que não pode ser quantificado, trabalhando com o universo de crenças, valores, significados e outros construtos profundos das relações que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis (MINAYO, 2003). A característica qualitativa dessa pesquisa se dará devido à análise representativa do questionário e as informações relevantes da entrevista que após sua coleta serão explorados no tópico análise de dados.

A empresa em análise, oferta soluções em alimentação com destaque para o sabor, a segurança alimentar, a tecnologia e o foco na satisfação do cliente. Atualmente, ela presta os serviços de refeição em restaurantes, refeição em marmitas, atendimento em lanchonetes e eventos para a empresa Usina S.A (multinacional de grande porte do setor de fabricação de tubos de aço). A empresa possui em seu quadro cerca de 200 funcionários produzindo uma média de 6.000 refeições em dias úteis.

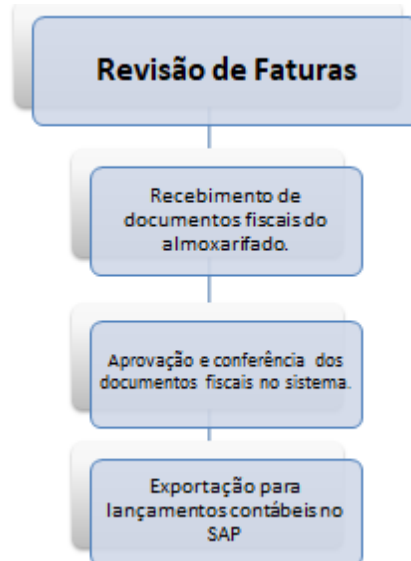
Desde 1992, a empresa do grupo Usina S.A foi criada para fornecer aos empregados, prestadores de serviços e visitantes, todos os serviços de fornecimento de refeições. Atualmente, ela possui mais duas filiais que se encontram nas cidades de Brumadinho e Jeceaba. A oferta de produtos e serviços compreende: serviços de refeições em restaurantes, atendimento em lanchonetes e eventos como *coffeebreak*, coquetéis, almoços, churrascos, além de encomendas de salgados e doces para festas e outros atendimentos. A Empresa possui em seu quadro cerca de 270 pessoas e produz uma média de 6.000 refeições em dias úteis.

4 ESTUDO DE CASO

Após levantamento e análise dos processos na organização, foi possível identificar que a atividade de lançamento e revisão de notas fiscais é o processo mais crítico do setor, e o que demanda mais tempo dos colaboradores. Sendo assim, tratemos tal atividade com prioridade, visto que com a implementação da robotização será possível alcançar resultados expressivos. O processo de revisão de faturas se inicia após o recebimento das notas fiscais vindas do almoxarifado.

A partir do recebimento, se coloca em prática o processo de revisão fiscal das notas por meio do sistema fiscal Tecfood, onde o colaborador faz toda a conferência acerca dos impostos, valores e prazos de pagamento. Após validação da nota fiscal, é gerado um relatório no Tecfood e exportado para o SAP, sistema no qual é realizado os lançamentos contábeis da organização. Realizada a conferência dos lançamentos no SAP, o gestor libera os lançamentos, finalizando assim o processo de revisão de faturas, evidenciado no macro fluxo da Figura 1.

Figura 1- Processo de Revisão de Faturas antes da Robotização

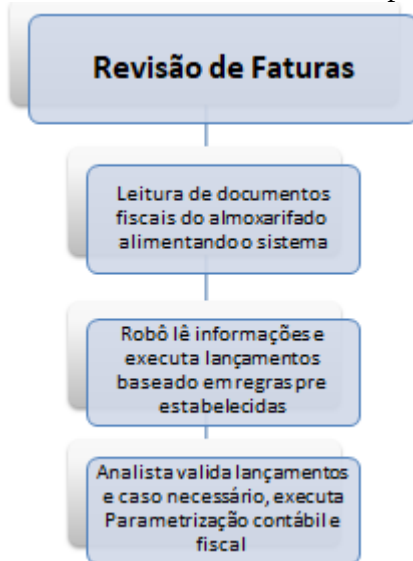


Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O processo de Revisão de Faturas é realizado por 3 colaboradores, em uma média de 6 mil notas fiscais por ano, sendo necessário cerca de 10 minutos para realizar todo o processo de revisão em uma nota fiscal, fazendo com que sejam gastas 1.000 horas por ano para a execução da atividade. Pelas evidências, foi possível perceber que o processo é passível de robotização, pois o mesmo é baseado em regras, tem seus dados estruturados e viabilidade técnica. O processo em análise abrange duas aplicações, Tecfood e SAP, no qual a interface entre os sistemas deverá ser viabilizada pelo RPA.

Após o levantamento e a confirmação da aplicabilidade do RPA no processo de revisão de faturas, iniciou-se a estruturação da base de dados. Tal medida foi adequada para dar início às ações de robotização, direcionadas a execução correta dos lançamentos, sustentada em regras e cadastros de fornecedores. Tal estruturação permitiu que o processo fosse estabelecido, conforme Figura 2.

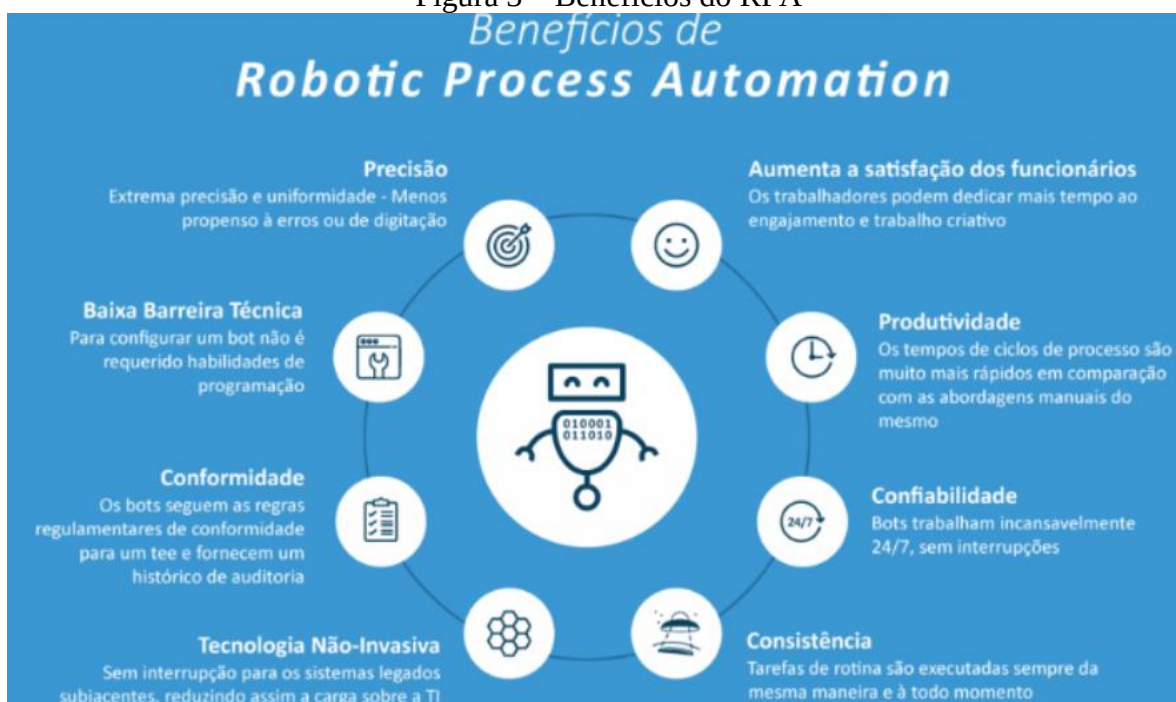
Figura 2 - Processo de Revisão de Faturas após Robotização



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O desenvolvimento do estudo permitiu identificar que após a implantação do projeto será possível alcançar os ganhos com precisão, conformidade, produtividade, confiabilidade, consistência, conforme demonstrado na Figura 3.

Figura 3 – Benefícios do RPA



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Devido à dimensão do projeto, visto que se faz necessário o cadastro de inúmeras regras, respeitando a tributação por estado, empresa e produto, foi necessário priorizar as transações mais recorrentes, e tratar as exceções a medidas que apareçam. Como mencionado no fluxo acima, o processo ocorre da seguinte forma: 1) o almoxarifado recebe a NFe, registra no Tecfood; 2) o robô reconhece o documento; 3) o robô realiza o lançamento no Tecfood de acordo com as parametrizações realizadas pelos analistas; 4) é validado o cadastro do fornecedor no sistema; 5) os dados são exportados para o SAP; 6) finaliza a contabilização do documento.

Com a implementação parcial do processo de robotização, foi possível identificar um ganho expressivo em *compliance* e *lead time*. Processos que muitas vezes ocupavam todo dia dos funcionários, estão sendo realizados em menor tempo e com uma assertividade maior. Para realizar todo o processo de revisão de uma nota fiscal de forma manual era necessário um tempo médio de 10 minutos, mas com o avanço do projeto, no que diz respeito às parametrizações do sistema e a base de dados de fornecedores, estima-se que todo o processo será realizado em segundos. Acerca do investimento, o processo de RPA demonstrou-se viável também financeiramente, pois a licença de um robô custa em torno de US\$10.000/ano, valor bem inferior se comparado ao custo dos 3 colaboradores que executam a atividade. Pode-se considerar que o robô utiliza cerca de 2 horas/dia, 8,33% do seu tempo para a execução de todo o processo de revisão de faturas, tendo assim grande disponibilidade para execução de outras

tarefas, possibilitando que o custo alocado para a atividade de revisão de faturas chegue até a US\$833/ano.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo de caso considerou o processo de implantação do RPA em uma empresa do setor alimentício, sendo reconhecido o alcance da assertividade possível pelo aperfeiçoamento dos prazos de entrega do encerramento contábil à controladoria, em decorrência do uso da tecnologia. O estudo de caso contou com o relato dos processos dentro da organização, desde a entrada das notas fiscais, a importância de um acompanhamento das legislações, até o encerramento contábil e a realização de relatórios gerenciais para a controladoria da empresa.

Por meio das análises documentais e da observação participante no ambiente empresarial do segmento de alimentação foi possível descrever o processo e analisar a implementação da robotização na empresa. Os resultados revelam que adoção da tecnologia poupou os colaboradores de realizarem funções repetitivas e manuais. Além disso, a empresa se tornou apta a adotar melhores estratégias na alocação de recursos e organização de pessoal. Vale salientar que a cada surgimento de um novo evento, é necessária intervenção manual na criação de uma nova regra, fazendo com que o robô reconheça o evento e passe a adotar o novo parâmetro, tornando assim imprescindível um funcionário alocado na execução e acompanhamento do processo.

REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron. Prepare-se para a próxima onda da robotização. [Entrevista cedida a Eduardo Salgado]. **Revista Exame**, 20 jul. 2017. Disponível em <https://exame.abril.com.br/revista-exame/prepara-se-para-proxima-onda-da-robotizacao-diz-professor-do-mit/>. Acesso em: 06 mar. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998**. Dispõe sobre a recuperação de haveres do Tesouro Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a utilização de Títulos da Dívida Pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, na quitação de débitos com o INSS, altera dispositivos das Leis nos 7.986, de 28 de dezembro de 1989, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e 9.639, de 25 de maio de 1998, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19711.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20recupera%C3%A7%C3%A3o%20de,de%2011%20de%20maio%20de>](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19711.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20recupera%C3%A7%C3%A3o%20de,de%2011%20de%20maio%20de>.). Acesso em: 07 set. 2019.

ERNST & YOUNG. **A robótica vai mudar a sua empresa: você sabe como?.** [S. l.]: E & Y, 2007. Disponível em: https://www.ey.com/br/pt/issues/a_revolucao_robotica_rpa. Acesso em: 05 mar. 2019.

FERNANDES, Anita Maria da Rocha. **Inteligência artificial: noções gerais.** Florianópolis: Visual Books, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLDMAN, A. *et al.* Apache hadoop: conceitos teóricos e práticos, evolução e novas possibilidades. In: JORNADAS DE ATUALIZAÇÕES EM INFORMÁTICA, 32., 2012, Curitiba. **Anais [...].** Curitiba: SBC, 2012.

HURWITZ, Judith *et al.* **Big data for dummies.** Hoboken: John Wiley & Sons, 2013.

ICAPTOR. **O que você precisa saber sobre robotização de processos corporativos?** São Paulo: ICAPTOR, [2019]. Disponível em <http://www.icator.com.br/o-que-voce-precisa-saber-sobre-robotizacao-de-processos-corporativos/>. Acesso em: 06 mar. 2019.

LETOUZÉ, E. **Big data for development: challenges & opportunities.** New York: UN Global Pulse, 2012.

MENDES, Cristiane Soares. O que é uma revisão fiscal e qual é a importância em uma empresa. **Jusbrasil**, [S. l.], 17 out. 2017. Disponível em: <https://cristianesoaresmendes.jusbrasil.com.br/artigos/510495637/o-que-e-uma-revisao-fiscal-e-qual-e-a-importancia-em-uma-empresa>. Acesso em: 06 mar 2019.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. ALVES, José Osmar de Carvalho. FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.) **Pesquisa social: teoria, método e criatividade.** 22. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003.

NASCIMENTO, Luiz Paulo. **Elaboração de projetos de pesquisa.** São Paulo: Cengage Learning, 2012.

POR QUE adotar a RPA (robotização de processos) nas empresas. In: SIMPLY blog, Belo Horizonte, 04 mar. 2019. Disponível em: <http://blog.simply.com.br/por-que-adotar-rpa-robotizacao-de-processos/>. Acesso em: 06 mar. 2019.

PWC BRASIL. **Melhore o desempenho da sua empresa com robotic process automation.** São Paulo: PwC –Tax Technology and Digital Brasil, 2017. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/consultoria-negocios/data-analytics/robotic-process-automation.html>. Aceso em: 05 mar. 2019

REVOREDO, Kyvya. Cuidados para tomar no momento de conferir a emissão de notas fiscais. In: REVOREDO, Kyvya. **Contábil Rio.** Rio de Janeiro, 06 abr. 2018. Disponível em: <https://blog.contabilrio.com.br/conferir-emissao-de-notas-fiscais/>. Acesso em: 06 mar. 2019.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AUTOMAÇÃO DA RETENÇÃO NA FONTE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Kleber Tavares Gomes

Priscila Oliveira do Amaral

Victor Hugo de Almeida Vidal Cordeiro

Orientador: Alex Magno Diamante

RESUMO

A contratação de serviços de construção civil denota regras vastas e bem definidas quanto à retenção da contribuição previdenciária na fonte pagadora. Cabe ao profissional contábil, a observância das regras impostas pela legislação, sob pena de pagamento de multa e outras penalidades que podem incidir sobre o descumprimento de quaisquer dos itens listados na IN 971/2009. Visando a diminuição de erros e falhas, propõe-se analisar o uso de sistemas automatizados que simulem a ação humana principalmente nas operações repetitivas. Esta propositura visa a otimização do processo de escrituração fiscal e além de evitar a hipótese do descumprimento de obrigações principais ou acessórias. Com efeito, a tecnologia muito tem a contribuir com o profissional contábil no sentido de padronizar e facilitar a entrega das obrigações tributárias, em especial a retenção e recolhimento da contribuição previdenciária decorrentes da contratação de serviços da construção civil.

Palavras-chave: contratação serviços, construção civil, tributos.

1 INTRODUÇÃO

Por ser a legislação tributária brasileira complexa, deve haver por parte das empresas um maior cuidado ao registrar os fatos decorrentes das relações com os prestadores de serviço. É dever das organizações a observância das imposições legais quanto a sujeição de retenção na fonte dos impostos incidentes no pagamento pelo serviço prestado por outra pessoa jurídica. Para tanto é de suma importância a verificação da legislação pertinente.

Os artigos 121 a 128 do Código Tributário Nacional (CTN) esclarecem que a lei pode imputar a obrigação do pagamento de tributo a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da obrigação, sem, no entanto, revestir a condição de contribuinte, ao qual denomina-se

responsável (sujeito passivo indireto) (BRASIL, 2016). A este dá-se o nome de substituto tributário. É dele a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária no lugar do contribuinte, trazendo simplificação na arrecadação dos tributos e a possibilidade de diminuição da sonegação. Com efeito, a relação do substituto tributário com o Estado é de colaboração, uma vez que seu papel é facilitar a arrecadação do tributo. Nessa relação o substituto tributário não arca com o ônus do tributo de forma pessoal, visto que o seu recolhimento é feito mediante retenção na fonte pagadora.

O objetivo do artigo consiste em analisar a possibilidade de parametrização sistêmica da retenção previdenciária na contratação de serviços de construção civil. Para tanto, optou-se pela utilização de uma empresa hipotética com foco na contratação de prestação de serviços da construção civil, muito embora este estudo se aplique a qualquer outro ramo de atuação. A Comercial Tomadora de Serviços Ltda. é uma companhia com aproximadamente 5.600 colaboradores e está em constante expansão. A visão da empresa é estar em todo o mercado relevante do país, portanto, irá construir diversas unidades em quase todo o território nacional. Por outro lado, também precisará dar manutenção ou até mesmo reformar unidades já existentes.

A Empresa analisada passa por dificuldades diretamente ligadas aos processos manuais de controle das entradas de notas fiscais nas contratações de serviços tomados. Tal situação tem gerado impacto financeiro, devido à necessidade de automatização. Entre os problemas advindos pelos processos manuais, tem-se: multa por atraso no pagamento de impostos, valores calculados indevidamente e até mesmo a falta de retenção de determinados tributos. Com o intuito de minimizar os impactos negativos dos processos manuais, um estudo deverá ser desenvolvido para verificar a viabilidade da implementação da automatização do processo, para que assim evite o repasse de informações incorretas ao fisco.

O maior desafio enfrentado pelos escritórios de contabilidade e/ou departamento fiscal de empresas privadas é entender e classificar a correta retenção da contribuição previdenciária sobre as contratações de serviços em geral, principalmente na contratação de serviços de construção civil. Ocorre que, nas organizações, a figura responsável por firmar o contrato de prestação de serviços comumente não possui conhecimento técnico suficiente sobre a incidência de impostos na operação, ocasionando destaques indevidos de retenções ou a sua omissão.

Desta forma, a análise do fato somente acontece no momento da apuração contábil e fiscal mensal. No entanto, neste momento, a nota fiscal já foi emitida pelo prestador dos serviços e imputada no sistema do tomador do serviço ocasionando o pagamento da transação

sem as devidas retenções federais. Destarte, são inúmeros os problemas ocasionados com esta prática levando à organização empresarial a absorver um custo desnecessário na sua operação, além de sujeitar a organização a autuações fiscais e ônus pelo descumprimento da obrigação aqui imposta por lei. Diante de fatos, as obrigações acessórias são entregues com incorreções, os impostos são recolhidos de forma errônea e a empresa fica sujeita a penalidades severas além de pagamentos de juros e multas de mora.

A complexidade da legislação tributária e os problemas oriundos do envio da nota fiscal por parte dos prestadores de serviços contratados dificultam o registro dos documentos fiscais na competência correta. Por isso, o presente artigo tem como objetivo identificar as possibilidades de parametrização dos sistemas utilizados para mitigar os impactos negativos do processo para permitir maior assertividade na aplicação das retenções de impostos em observância à legislação vigente e, desta forma fornecer informações corretas para o fisco quanto ao envio das obrigações acessórias.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com vistas a elucidar a importância do contador no aspecto tributário tanto para as sociedades empresárias quanto para sociedade comum, faz-se necessário uma revisão teórica dos principais estudos sobre o tema. Ao considerar a importância dos tributos para crescimento de um País, destaca-se a necessidade de compreender amplamente o cenário econômico e social. Neste sentido, o conhecimento e a aplicação da legislação tributária são imprescindíveis para a atuação do contador no mercado de negócios.

O fato gerador é o momento em que nasce a obrigação tributária. Amaro (2006, p. 263) conceitua o fato gerador como sendo “uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras”. Denari (2008, p. 183) descreve sobre o fato gerador sobre dois aspectos importantes, sendo uma fase antes de nascer o crédito tributário, normalmente conhecido como hipótese de incidência ou fato abstrato, definido em lei, e a outra mediante a consumação efetiva do fato descrito. No mesmo sentido, Ataliba (2009, p. 68) descreve a concretização da hipótese de incidência como fato imponível que ao corresponder rigorosamente à descrição expressa em lei surge o nascimento da obrigação tributária.

O CTN em seu artigo 114 diz que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Não obstante, como reguladora da arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e normas gerais em

território nacional, a IN nº 971/2009 em seu artigo 117 define os serviços sujeitos à retenção na fonte do INSS (BRASIL, 2009). Desta forma, pode-se concluir que a legislação define o nascimento da obrigação tributária na prestação de serviços, mencionados no artigo 117 da IN nº 971/2009 e subsequentes (BRASIL, 2009).

Visando aumentar a eficiência na arrecadação, a retenção na fonte é um meio eficaz e cada vez mais utilizado pelo poder público. A substituição tributária reduz a mão de obra utilizada, por parte da Receita Federal, para fiscalizar as inúmeras empresas existentes no país. Com efeito, mediante este mecanismo, o tomador dos serviços passa a ser a força de trabalho para fiscalizar e manter em seu poder a contribuição previdenciária devida pelo prestador de serviço. O responsável, como descreve Fabretti e Fabretti (2004, p. 84), “não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato”. Desta forma, o tomador dos serviços na qualidade de mero agente arrecadador e depositário devem repassar os valores descontados e repassar, nos prazos da lei, ao Sujeito Ativo da obrigação tributária. Não obstante, os valores retidos e não repassados ao ente tributante caracteriza uma apropriação indébita, portanto, um crime contra a ordem tributária.

A retenção na fonte não é o nascimento de um novo tributo, mas sim de uma sistemática de arrecadação, na qual a lei atribui a uma terceira pessoa a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Desta forma, este mecanismo faz com que reduza substancialmente a sonegação fiscal, e na mesma medida cria um aumento da responsabilidade pela fiscalização e recolhimento da contribuição previdenciária por parte da empresa contratante dos serviços. Santos e Vasco (2015, p.77) descreve que a retenção previdenciária presume ser realizada oportuna e regularmente não sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação. Neste sentido e em consonância com o art. 79 da IN 971/2009, a empresa contratante/tomadora deve efetuar a retenção previdenciária, quando o serviço for prestado sob a forma de cessão de mão-de-obra ou empreitada, independentemente de existir ou não destaque da retenção na nota fiscal (BRASIL, 2009). Com efeito, se o tomador dos serviços não for instruído sobre a perfeita escrituração do serviço tomado, indicando as respectivas retenções previdenciárias - quando couber, as consequências serão desastrosas, principalmente na acirrada concorrência empresarial que visa cada vez mais a redução custos.

Ataliba (2009, p. 86) conceitua o sujeito passivo como o devedor do sujeito ativo da obrigação tributária. Desta forma, por força da lei, será a pessoa que sofrerá o ônus financeiro com a arrecadação do tributo. Neste sentido, o prestador dos serviços é o sujeito passivo da obrigação tributária. Todavia, o tomador dos serviços será um mero repassador dos valores descontados em fonte, pois conforme comenta Ataliba (2009, p. 91) o responsável tributário é

“quem assume, na relação jurídico-tributária, a posição de obrigado ao pagamento do tributo”. Corroborando com este entendimento, o Código Tributário Nacional (BRASIL, [2016]) estabelece em seu art. 121 que o sujeito passivo se diz “responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei”. Por sua vez, o art. 128, dispõe que a lei pode atribuir a responsabilidade do contribuinte para um terceiro vinculado ao fato gerador.

Com efeito, a Lei n. 9.711 que passou a vigorar a partir de fevereiro de 1999, determinou a obrigatoriedade da retenção previdenciária pela empresa contratante de serviço, desde que observada algumas regras (BRASIL, 1998). A Instrução normativa 971/2009, em seu art. 112, dispõe que a empresa contratante deve reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher, em documento de arrecadação com a identificação do CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 79 e 145. Atualmente, com a instituição da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais EFD-REINF, no intuito de unificar e melhorar a arrecadação e fiscalização, a contribuição previdenciária passou a ser recolhida no CNPJ da matriz da empresa tomadora dos serviços e não mais no CNPJ da empresa contratada.

Uma vez que o presente artigo trata sobre as retenções aplicáveis nas prestações de serviços no tocante à construção civil, cabe destacar o que de fato é considerada cessão de mão-de-obra e empreitada, da qual está situada nos artigos 115 e 116 respectivamente, da IN 971/2009 (BRASIL, 2009). As diferenças existentes entre cessão de mão-de-obra e empreitada dão-se pelo fato que na cessão a empresa prestadora dos serviços disponibiliza os empregados para executar um serviço, enquanto na empreitada a contratação é específica cabendo ao empreiteiro a entrega do resultado. Quanto ao local da prestação dos serviços, na cessão de mão-de-obra não se pode ser dar nas dependências da contratada, no entanto, na empreitada, não há relevância quando ao local da prestação dos serviços. No Quadro 1 são apresentadas as diferenças entre a empreitada e a cessão de mão-de-obra. Os dados demonstram a identificação do serviço tomado para uma melhor adequação da correta retenção da contribuição previdenciária.

Quadro 01 - Diferenças entre Cessão de mão-de-obra x Empreitada

Empreitada	Cessão de Mão-de-obra
Trabalhadores são dirigidos pela contratada	Trabalhadores são dirigidos pela contratante
Trabalhadores não são colocados à disposição da contratante	Trabalhadores ficam à disposição da contratante
Serviços podem ser prestados em quaisquer dependências	Serviços não são prestados na contratada

Fonte: Elaboradora pelos autores

Na construção civil, enquadram-se como serviços, realizados mediante cessão de mão-de-obra, os serviços descritos no inciso XVI do art. 118, da IN 971/2009 (BRASIL, 2009). Por sua vez, enquadram-se como serviços da construção civil sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, os descritos no inciso III do art. 117 da IN 971/2009 (BRASIL, 2009):

III – construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou vias públicas.

No Quadro 02 são apresentadas as alíquotas a serem aplicadas na retenção previdenciária decorrente da tomada de serviços da construção civil previstas nos artigos 112 e 145 da IN 971/2009 (BRASIL, 2009).

Quadro 02 - Alíquota da retenção previdenciária

Situação	Alíquota
Regra Geral	11%
Prestador optante pela Contribuição Previdenciária com base na Receita Bruta	3,5%
Agentes nocivos que possibilita a concessão de aposentadoria especial após 15 (quinze) anos de trabalho	13%
Agentes nocivos que possibilita a concessão de aposentadoria especial após 20 (vinte) anos de trabalho	14%
Agentes nocivos que possibilita a concessão de aposentadoria especial após 25 (vinte e cinco) anos de trabalho	15%

Fonte: Adaptado pelos autores

Pela regra geral a base de cálculo será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido pelo prestador de serviços. Todavia, conforme destaca Rocha Junior *et al.* (2016, p. 239) há quatro situações distintas para se encontrar a base de cálculo da contribuição previdenciária quando houver fornecimento de material ou de utilização de equipamento na contratação dos serviços sujeito a retenção do INSS:

Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto manual, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, e desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a

base de cálculo da retenção será o valor dos serviços estabelecidos em contrato, desde que devidamente comprovados (ROCHA JUNIOR *et al.*, 2016, p. 239).

Nessa primeira situação, para reduzir o valor integral do material ou equipamento da base de cálculo da retenção, é o fator primordial que os valores de materiais ou equipamentos sejam discriminados em contrato e na nota fiscal bem como devidamente comprovados. Por sua vez, descreve Rocha Junior *et al.* (2016, p. 240):

Quando o fornecimento de material ou utilização de equipamento próprio ou de terceiros estiver previsto em contrato, mas sem discriminação dos valores, a base de cálculo da retenção, desde que ocorra a discriminação na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, corresponderá, no mínimo, a: I – 50% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; II – 30% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção de veículos corram por conta da contratada; III – 65% quando se referir à limpeza hospitalar e 80% quando se referir às demais limpezas, aplicados sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

A segunda situação descrita por Rocha Junior *et al.* (2016) considera que quando não há discriminação em contrato, é utilizada uma base de cálculo presumida de acordo com o tipo de serviço contratado, sendo fator primordial que os valores de materiais sejam apenas previstos em contrato, mas discriminados na nota fiscal. Referente à utilização de equipamento na prestação de serviços de construção civil, descreve Rocha Junior *et al.* (2016, p. 240):

Se a utilização do equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, mas não estiver previsto o seu valor em contrato, a base de cálculo da retenção corresponderá no mínimo, a 50% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos seguintes percentuais: a) dez por cento para pavimentação asfáltica; quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem; quarenta por cento para obras de arte (pontes ou viadutos); cinquenta por cento para drenagem e trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com utilização de equipamentos, exceto os manuais.

Nessa terceira situação, quando a utilização do equipamento é inerente à execução dos serviços, também é aplicada uma base de cálculo presumida da retenção previdenciária. No entanto, mesmo quando o valor não estiver previsto em contrato, caberá a redução da base de cálculo, desde que discriminado em nota fiscal e respeitado os limites estabelecidos em lei.

Por fim, Rocha Junior *et al.* (2016, p.241) que “não ocorrendo a discriminação dos valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto.” Nesta última situação o prestador de serviços não fará jus à dedução da base de cálculo da contribuição previdenciária quando não destacar na nota fiscal o valor do material e/ou equipamento, mesmo que este último for inerente à execução do serviço. Portanto, somente poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção previdenciária as

parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, recibo ou fatura de prestação de serviços, respeitando, sempre, os limites previstos na legislação.

Outras deduções que não envolvem material e/ou equipamentos também são citadas por Rocha Junior *et al.* (2016, p. 241), nada mais natural, pois a incidência da contribuição deve ser recaída sobre a prestação de serviços e não sobre valores correspondentes a mera reposição de custos.

Somente poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas [...] que correspondem: I – ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovadas pelo Ministério do Trabalho e Emprego [...]; II – ao fornecimento de vale-transporte de conformidade com a legislação própria.

A Instrução Normativa n. 971, de 13 de novembro de 2009 prevê em seu art. 127, caso haja subcontratação, a possibilidade da dedução do valor retido das subcontratadas do valor da retenção que será realizada pela contratante (BRASIL, 2009). Para isto, é necessário que haja o destaque na nota fiscal dos valores em separado, da maneira descrita a seguir:

Art. 127 § 1º [...] I - retenção para a Previdência Social: informar o valor correspondente a 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços, observado o disposto no § 1º do art. 112 e no art. 145;
II - dedução de valores retidos de subcontratadas: informar o valor total correspondente aos valores retidos e recolhidos relativos aos serviços subcontratados;
III - valor retido para a Previdência Social: informar o valor correspondente à diferença entre a retenção, apurada na forma do inciso I, e a dedução efetuada conforme disposto no inciso II, que indicará o valor a ser efetivamente retido pela contratante (BRASIL, 2009).

Cumprido este requisito, é necessário ainda que a contratada encaminhe junto à nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, cópia das notas fiscais das subcontratadas com o devido destaque da retenção; comprovantes de arrecadação dos valores retidos das subcontratações e; cópia das GFIP das subcontratas (§ 2º, art. 127 IN 971) (BRASIL, 2009). Ressalta-se que a contratante fica dispensada de efetuar a retenção na fonte da contribuição previdenciária, quando, assim, a legislação dispuser. Neste sentido, comenta Santos e Vasco (2013, p.77), “o legislador estabeleceu critérios que uma vez ocorridos dispensaria o contratante de efetuar a retenção. Em algumas vezes, utilizou-se o critério valor e em outras, o critério faturamento, tendo ainda o critério de quem prestou o serviço”.

O critério valor, mais que justificável, utiliza-se da técnica de comparação entre o custo e o benefício econômico na apuração e recolhimento da contribuição previdenciária, resolveu o legislador dispensar a retenção quando o valor apurado for inferior a R\$10,00 (dez reais), padronizando, portanto, o limite mínimo para pagamento de documentos de arrecadação da

receita federal – DARF (art. 120, I da IN 971/2009) (BRASIL, 2009). Para o critério faturamento, o legislador condicionou a inexistência de empregados, ou seja, os serviços devem ser prestados pelos próprios sócios e que o faturamento do mês anterior não ultrapasse o limite de duas vezes o teto de salário de contribuição. Santos e Vasco (2013, p. 78) destacam que “essa prova dar-se-á por meio de declaração assinada por seu representante legal” (Art. 120, II da IN 971/2009) (BRASIL, 2009).

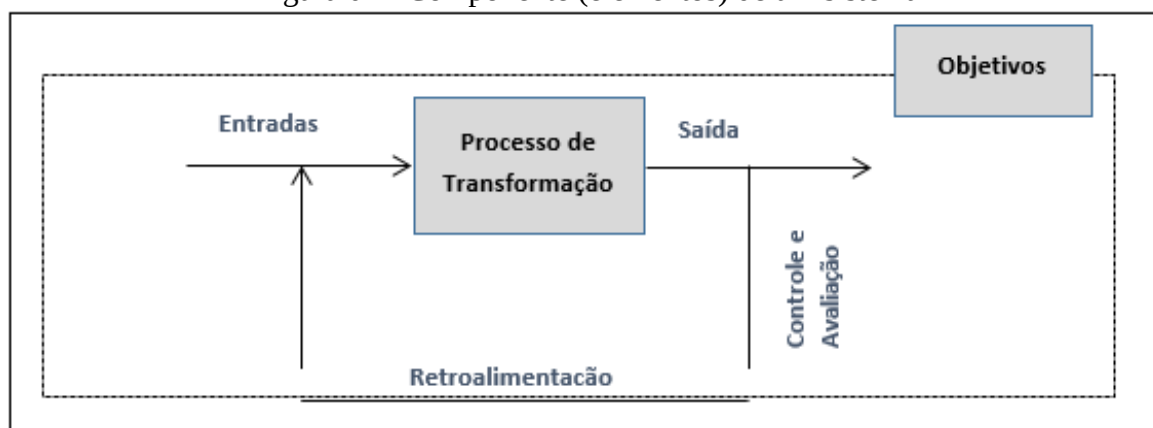
Já para o critério quem “prestou o serviço”, o legislador buscou atingir às sociedades prestadoras de serviços de profissões regulamentadas por legislação federal. Assim descreve Santos e Vasco (2013, p.78) “o legislador concedeu tal dispensa a tais profissionais, por entender que muito embora constituído como pessoas jurídicas, as atividades envolvidas demandam conhecimentos técnicos científicos etc. Todavia, tal dispensa somente se aplica quando a prestação de serviços tiver sido executada pelos próprios sócios sem a colaboração de empregado ou outros contribuintes individuais” (Art., 120, III da IN 971/2009) (BRASIL, 2009). Salienta-se que, diferentemente do item anterior a estes profissionais, é permitido que tenham empregados em seus quadros funcionais, não sendo permitido, portanto, que estes desenvolvam atividades junto à empresa tomadora de serviços. Santos e Vasco (2013, p.78) ponderam que “o prestador de serviços deverá apresentar junto à empresa tomadora de serviços declaração onde conste que os serviços contratados foram prestados pelos próprios sócios, sem auxílio de empregados ou contribuintes individuais”. Por fim, o legislador também dispensou a retenção levando em consideração o tipo de serviços a ser prestado, conforme lista taxativa descrita no art., 143 da IN 971/2009 (BRASIL, 2009).

Com o advento da indústria 4.0, os serviços cada vez mais automatizados e levando-se em conta a constante evolução do trabalho se torna extremamente necessária a automatização de processos; principalmente no que se refere a entrada de notas fiscais, tanto para agilidade do processo quanto para mitigação de erros humanos e maior fidedignidade na geração de informação. Nos dias atuais, o big data, a Inteligência Artificial, a internet das coisas e a impressão 3D estão cada vez mais presentes tanto na sociedade civil quanto no ambiente corporativo. Este processo é conhecido como a 4ª revolução industrial, ou indústria 4.0. Klaus Schwab (2016, p. 14) em seu livro “A Quarta Revolução Industrial” afirma que “estamos no início de uma revolução que alterará fundamentalmente a maneira como vivemos, trabalhamos e nos relacionamos. Em sua escala, escopo e complexidade, a quarta revolução industrial é algo que considero diferente de tudo aquilo que já foi experimentado pela humanidade”. Este entendimento demonstra o quanto as empresas devem se adaptar para se manter na acirrada concorrência dos mercados globalizados.

Para um melhor entendimento deste trabalho, faz-se necessário compreender o que é um sistema, que é definido por Oliveira (2005, p. 23) como “um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função”. Ainda, segundo Oliveira (2005, p. 24), “o sistema também pode ser considerado como o núcleo central ou o foco de estudo dentro de um processo administrativo”. Desta forma, conforme mencionado por Klaus Schwab (2016, p. 14) a implantação cada vez mais acelerada de diversos tipos sistema na maneira como vivemos retrata a realidade a ser enfrentada em um futuro próximo, pois haverá novas categorias de profissões ao mesmo tempo que algumas simplesmente desaparecerão.

Padoveze (2009, p. 9) diz que um sistema é sempre composto de elementos, e ele existe para a produção de algo a que ele se destina. Os elementos de um sistema, expostos na Figura 1, compreendem “objetivos do sistema, ambiente do sistema ou processamento, recursos ou as entradas do sistema, componentes do sistema, saídas do sistema, administração ou controle e avaliação do sistema”. Oliveira (2005, p.25) destaca que o ambiente de um sistema pode influenciar ou ser influenciado pelo sistema, e define ambiente de um sistema como “um conjunto de elementos que não pertencem ao sistema, mas qualquer alteração no sistema pode mudar ou alterar os seus elementos e qualquer alteração nos seus elementos podem mudar ou alterar o sistema”.

Figura 01 - Componente (elementos) de um sistema

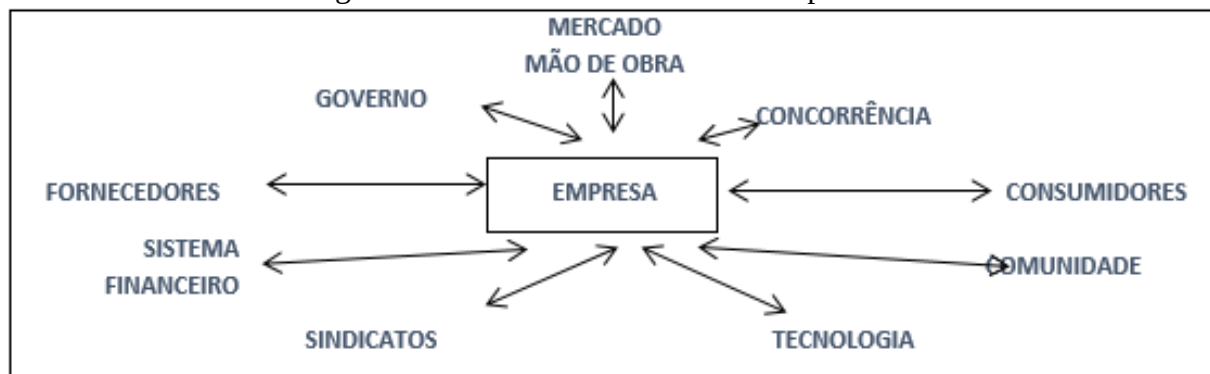


Fonte: Padoveze (2009, p. 10)

Para Oliveira (2005) o ambiente de um sistema pode ser observado na Figura 02, considerando os seguintes elementos: Governo, Mercado, Mão de Obra, Tecnologia, Concorrência, entre outros. Estes, podem influenciar o sistema Empresa, e o sistema Empresa também pode influenciar alguns elementos como, por exemplo, Fornecedores, Concorrência.

Mas percebe-se que é mais comum os elementos influenciarem o sistema que o sistema influenciar os elementos do ambiente.

Figura 02 - Ambiente e um sistema empresarial



Fonte: Oliveira (2005, p. 25)

Isso é observado por Oliveira (2005, p. 25), que pondera sobre a segunda situação (atuação dos elementos do ambiente para com o sistema) ser mais fácil de ocorrer do que a primeira situação (atuação do sistema para com os elementos do ambiente). Os sistemas de informação são definidos por Padoveze (2009, p.8) como sendo “um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que integram formando o todo unitário e complexo”. Eles desempenham hoje, em uma empresa, papel vital e ampliador na estrutura do negócio, ajudando-as a melhorar seus processos e fortalecendo sua posição competitiva perante um mercado que sofre constantes alterações.

Os sistemas de gestão utilizados pelas empresas permitem que o registro das notas fiscais de serviço seja realizado e as devidas retenções informadas, no entanto, a ação humana é indispensável. A ausência do conhecimento técnico para uma equipe que muitas vezes atua com atividades extremamente operacionais favorece a ocorrência de erros no lançamento do documento fiscal. Contudo, os sistemas que atendem a proposta são geridos e alimentados por pessoas, ou seja, há o emprego de interferência humana; o entendimento é que a mitigação de tal interferência é primordial para melhoria do processo. O avanço tecnológico não trouxe transformações apenas nas atividades industriais, profissões tradicionais como a do contador, por exemplo, são afetadas por este fenômeno. Os softwares já estão preparados para fazer em segundos um grande volume de atividade operacional que antes eram executadas por pessoas.

Como resultado disso, podemos citar o aumento na produtividade, a diminuição de erros e a redução de custos, além da redução de penalidades do Fisco. A automação do processo fiscal nas corporações é realizada através de robôs de plataformas digitais RPA, que oferecem automação na realização de atividades repetitivas que antes eram executadas no ERP por inputs

do usuário. A função destes robôs consiste em imitar a ação humana na execução de tarefas padronizadas e repetitivas, sem, contudo realizar a tomada de decisões. Os resultados trazidos por estes robôs são superiores, visto que não há erro em sua execução quando bem configurado. No momento em que uma etapa do processo sai fora do padrão, é solicitada a ação humana para finalização do processo.

A geração de valor trazida por esta nova forma de trabalho é indiscutível, uma vez que o profissional que antes realizava rotinas operacionais de baixa complexidade pode agora se dedicar ao estudo da legislação tributária a fim de dar suporte a diversas áreas da empresa. No mais, a possibilidade de eliminação de erros e falhas em tarefas como o registro de notas fiscais de entrada, proporciona uma economia significativa com o desembolso de multas ou juros gerados como penalidades ao descumprimento de uma obrigação legal. A economia com o custo da mão de obra também é indiscutível, já que nesta relação não há incidência de encargos trabalhistas, pagamento de benefícios ou pausas na jornada de trabalho.

3 METODOLOGIA

O presente estudo de caso, quanto aos fins, baseou-se na metodologia explicativa que Segundo Vergara (2011, p. 42), visa esclarecer quais fatores contribuem para a ocorrência de determinado fenômeno, justificando os motivos. Desta forma, visa esclarecer a importância do correto entendimento da legislação no que diz respeito à retenção do INSS e às regras com base na Instrução Normativa nº 971/2009 para a correta aplicação da referida matéria pelo Contador e conseqüentemente a sociedade empresária no que tange à automatização dos processos de recebimento de notas fiscais e correta parametrização dos sistemas utilizados pela empresa Comercial Tomadora de serviços Ltda.

Quanto aos meios, utilizou-se do estudo de caso hipotético para abranger a fundamentação teórica vista nos capítulos anteriores. O referido estudo proporcionará um entendimento completo sobre o instituto da retenção previdenciária na fonte, incidente sobre as contratações de serviços tomados da construção civil. Também foi utilizado o meio bibliográfico que teve como objetivo adquirir uma bagagem maior sobre o assunto a ser pesquisado, ampliando o conhecimento e permitindo fundamentar teoricamente o assunto pesquisado. O meio bibliográfico, conforme Vergara (2011, p. 43) é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público geral. Para o desenvolvimento do presente estudo foram

essenciais o uso da pesquisa bibliográfica em meio físico e eletrônico foi importante na coleta de dados e informações.

4 ESTUDO DE CASO

Com objetivo de otimizar processos internos e atender aos requisitos legais normativos preservando o compliance tributário analisamos os casos em que a empresa hipotética é tomadora de serviços de construção civil. Cabe destacar que esses têm particularidades no que diz respeito à redução de base de cálculo na retenção da contribuição do INSS. Os serviços de construção civil têm algumas presunções de percentual de material/equipamentos aplicados diretamente na obra. A legislação brasileira, por meio da IN 971/2009 define a base de cálculo da contribuição de acordo com o tipo de serviço prestado (BRASIL, 2009).

Esta presunção se dá mediante a enorme dificuldade em fiscalizar e apurar o real valor do material ou equipamento utilizado na prestação de serviços, simplificando de forma significativa a apuração do valor a ser retido. Por outro lado, o tomador dos serviços não teria como identificar o valor real do material ou equipamento empregado na prestação dos serviços, haja vista, não ter o controle e propriedade dos mesmos uma vez que estes insumos pertencem ao prestador dos serviços. O Quadro 3 favorece a leitura os percentuais de base de cálculo para retenção do INSS.

Quadro 03 - Percentuais de base de cálculo para retenção do INSS

TIPO DE SERVIÇO	BASE DE CÁLCULO
Pavimentação Asfáltica	10% do valor bruto da nota fiscal
Terraplenagem	15% do valor bruto da nota fiscal
Aterro Sanitário	15% do valor bruto da nota fiscal
Dragagem	15% do valor bruto da nota fiscal
Obras de arte (pontes ou viadutos)	15% do valor bruto da nota fiscal
Drenagem	50% do valor bruto da nota fiscal
Demais serviços	35% do valor bruto da nota fiscal

Fonte: (BRASIL, 2009)

Por meio de técnicas de levantamento de processos, neste caso observação direta da rotina da empresa em estudo, verificamos a necessidade de automação do processo de registro de notas fiscais, principalmente no que diz respeito aos serviços tomados de construção civil. Com isso, após elucidação do ambiente tributário que permeia o assunto já apresentado no presente artigo, temos de observar o ônus envolvido no registro e recolhimento incorreto da contribuição para o INSS. Desta forma, apesar do limitador é o desafio que existe no que tange ao apoio da direção da empresa para execução do projeto; temos como proposta a

parametrização do sistema contábil com base nos serviços previstos na Nomenclatura Brasileira de Serviço (NBS). A proposta de parametrização consiste na identificação dos serviços e correlação com o que prevê a NBS.

Ao identificar a entrada dos serviços sujeitos a retenção do INSS, o RPA envia uma ação para que um usuário identifique as possibilidades de dedução da base de cálculo do imposto devido com base na legislação vigente. Além do mais, é possível indicar para o RPA os casos em que há ou não contrato firmado com ou sem a previsão de utilização de materiais e equipamentos. Também é possível ensiná-lo a consultar o cadastro do fornecedor para verificar a possibilidade de desoneração da folha de pagamento, momento em que haveria diferencial na alíquota aplicável na retenção do imposto devido. A robotização do registro do documento fiscal deve obedecer a parâmetros claros e bem definidos para que não haja falhas no processo. Para que isto ocorra, o fluxo a seguir indica como se dará o processo da automatização da entrada do documento fiscal e a identificação da sujeição a retenção previdenciária na fonte.

A fim de que o processo ocorra sem falhas, parametrizações precisam ser realizadas desde a elaboração até a criação do contrato no sistema interno da empresa, principalmente no que diz respeito aos efetivos responsáveis pelo contrato de modo que o contrato seja o efetivo realizado. Além disso, o cadastro do fornecedor também deve aqui ter uma atenção especial, para que parâmetros que determinem ou não situações especiais sejam informados. Por outro lado, é de suma importância que o comprador faça o que foi combinado em contrato para que o sistema consiga aplicar a regra corretamente. O fluxo ocorrerá da seguinte maneira:

- 1º. O solicitante deverá efetuar a requisição do serviço ao setor de compras. Caso o serviço a ser contratado não estiver cadastrado na base do sistema deverá ser solicitado o cadastro para a Central de Cadastro que efetuará o cadastramento conforme normas da NBS. Uma vez a requisição efetuada ela seguirá pelo processo de aprovação conforme a alçada. Estando aprovada será encaminhada para o setor de compras.
- 2º. O comprador irá identificar os possíveis fornecedores do serviço requisitado. Caso os fornecedores não estejam cadastrados no sistema o comprador deverá solicitar à Central de Cadastro o cadastramento dos fornecedores. Na realização ou atualização do cadastro do fornecedor, o usuário deverá informar uma possível opção pelo Simples Nacional e seu devido anexo de enquadramento. Estes campos visam identificar a possível dispensa da retenção, desde que o mesmo não se enquadre no anexo IV da Lei Complementar 123/2006. Nesse caso, deve constar o anexo eletrônico durante o cadastro para a declaração de opção pelo simples nacional, fornecida pelo prestador dos serviços

indicando o anexo de seu enquadramento. O cadastro do fornecedor conterá um campo para indicação da opção pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta, caso em que a alíquota do imposto será diferenciada, e dos tributos sujeitos a retenção.

- 3º. Após cotar e selecionar o fornecedor caberá ao comprador a criação de um contrato de compra para a contratação dos serviços de acordo com a demanda solicitada. Neste momento, o setor de compras informará os serviços e valores contratados no sistema e este apresentará as retenções previstas de acordo com a NBS informada conjugada com o cadastro do fornecedor. O valor dos materiais previstos para a realização da obra e a previsão de subcontratação também deverão ser informados no contrato. Este é um momento ideal para alinhar as informações entre comprador e vendedor sobre a correta retenção do INSS, uma vez que a prestação de serviços ainda não foi iniciada e consequentemente a nota fiscal não foi emitida.
- 4º. Após a criação do contrato este deverá ser encaminhado ao setor jurídico para a anuência e liberação da contratação dos serviços após conferência do contrato. Uma vez o contrato liberado pelo jurídico este irá ser aprovado conforme alçadas e encaminhado ao fornecedor e setor solicitante.
- 5º. Após executado o serviço, mensalmente o setor responsável irá efetuar a medição do serviço para que seja liberada a emissão da nota fiscal. Neste momento o sistema irá calcular os impostos e retenções conforme regras da NBS. Como regra geral, a contratação de serviços de construção civil terá como base de cálculo da contribuição previdenciária o total da nota fiscal, fatura ou recibo. Todavia, havendo informação do valor do material e/ou equipamento na medição o sistema irá aplicar os cálculos observando as regras de incidência parametrizada no cadastro do fornecedor e na configuração da NBS. Para os casos em que seja o fornecedor cadastrado como optante pelo Simples Nacional, exceto para o anexo IV, o sistema ignorará a regra de retenção pela NBS. Após gerada a medição o setor responsável enviará ao fornecedor a medição para que seja emitida a nota fiscal com base na mesma. Cabe ao fornecedor emitir o documento fiscal com a indicação do número da medição liberada para pagamento, além de observar o que determina os art. 126 e 127 da IN 971 com relação ao destaque da retenção previdenciária.
- 6º. Após receber a nota fiscal via e-mail o sistema irá converter o PDF em “XML” caso a nota fiscal não tenha o “XML” efetuará a importação automática da nota fiscal. Neste momento irá consistir a nota fiscal com a medição avaliando se todos os impostos e contribuições estão obedecendo o que estava definido na medição. Estando a nota

conforme a medição o sistema irá registrar a mesma no sistema e irá gerar as informações para os demais setores, tais como contas a pagar, contabilidade, controle de obra, etc. Não obstante, se o valor na nota fiscal não coincidir com a medição o usuário deverá verificar se há alguma outra regra não obedecida pelo sistema ou entrará em contato com o comprador para a substituição do documento fiscal. Neste sentido, quaisquer outros serviços, na qual suas exceções não estejam cadastradas o sistema não permitiria a redução da base de cálculo da contribuição previdenciária, forçando a atualização constante do sistema.

A autonomia para devolução da nota fiscal em caso de emissão em desacordo com a legislação caberá ao setor fiscal. Todavia, vale ressaltar a importância da informação automática que o comprador terá no momento das negociações quando do cadastro do fornecedor e do contrato de serviços tomados, evitando assim, uma possível emissão de nota fiscal em desacordo com o contrato e medições, pois o questionamento se dará antes da emissão da nota fiscal. A regra de retenção obedecerá ao previsto no Quadro 4.

Quadro 04 - Regra da Base de Cálculo da Retenção do INSS

CODIGO NBS	SERVIÇO	BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO
1.0101.22.00	Edificações comerciais	Mínimo de 50% do valor bruto da nota fiscal
1.0102.53.10	Construção de sistema de esgoto	Mínimo de 35% do valor bruto da nota fiscal
1.0103.30.00	Terraplanagem	Mínimo de 15% do valor bruto da nota fiscal
1.0105.40.00	Concreto usinado	Não permitir retenção
1.0105.60.00	Alvenaria	Deduzir valor do material se previsto em contrato / Permitir informar valor retido e recolhido das subcontratações

Fonte: (BRASIL, 2009)

O fluxo desde a requisição da contratação do serviço está exemplificado na figura abaixo. É importante que a equipe tributária da empresa seja envolvida para esclarecimentos das regras de retenção que deverão ser parametrizadas em cada contrato a fim de evitar erros e mitigar riscos na camada estratégica desdobrando diretrizes para governar processo de negócios que possam favorecer a empresa.

Conforme demonstrado no fluxograma, ao efetuar uma solicitação de aquisição de um serviço, obrigatoriamente o sistema demandará que o fornecedor seja cadastrado. Este cadastro será validado por pessoal competente para identificar situações específicas do contratado como, por exemplo: a) opção pelo simples nacional; b) opção pela contribuição previdenciária receita bruta; c) tipos de impostos que ele estaria sujeito entre outras informações. Nesta fase, o sistema automaticamente fará consulta na base de dados da Receita Federal para confirmar a situação cadastral do fornecedor eliminando possíveis erros de informações.

Após o cadastro do fornecedor, dar-se-á a sequência no contrato de compras com a inserção no número do mestre ser serviços, ou seja, o código do serviço listado na NBS. No sistema proposto, este código já estará parametrizado para fazer as devidas retenções, de acordo com sua natureza vinculada à legislação fiscal. Todavia, o contrato não poderá ser liberado para a aprovação da gerência, enquanto não houver a anuência do setor jurídico na aprovação do contrato de prestação dos serviços.

Na análise da negociação é relevante a identificação, quando for o caso, da discriminação de materiais em contrato. Nessa situação, o sistema permitirá a inclusão do material real na dedução da base de cálculo. Para tanto, o usuário deverá informar no sistema todo o material utilizado na prestação de serviço mediante inserção das notas fiscais para comprovação dos valores. Estas notas fiscais não geram pagamentos tão pouco contabilizações, pois será apenas para controle e comprovação uma vez que as mesmas foram pagas pela contratada.

Ao entrar com a nota fiscal objeto da contratação, o sistema compara o cadastro do fornecedor com a NBS cadastrada no contrato e fará a sugestão de retenção no sistema. Após receber a nota fiscal o sistema deve confrontar a nota fiscal com o pedido para dar entrada do documento no sistema. Ocorrendo divergências entre o pedido e o documento fiscal, o sistema não permitirá a finalização do processo. Nesta situação, a área fiscal será acionada para liberar o sistema e atualizá-lo, se for o caso, ou orientar o usuário do departamento de compras a solicitar ao fornecedor que proceda com o cancelamento da nota fiscal para posterior emissão correta da operação com as devidas retenções. Todavia, se o documento fiscal estiver de acordo com a medição a operação será finalizada e todos os processos de lançamento contábil e fiscal serão efetuados automaticamente.

5 CONCLUSÃO

As regras trazidas pela IN 971 para a contratação de serviços de construção civil é vasta e repleta de detalhes. Não é incomum que as organizações cometam erros ou falhas no momento da contratação ou do registro do documento fiscal. Faz-se necessário que a equipe responsável pela escrituração fiscal esteja bem treinada e alinhada com as regras tributárias bem como com suas constantes alterações. Pensando nisto, este trabalho se propõe a indicar uma melhor solução para que tais erros sejam evitados.

Justifica-se a utilização no NBS por esta ser uma ferramenta que especifica as particularidades da prestação de serviços, principalmente quando comparada à LC116/2003, considerada genérica. A favor da contabilidade fiscal, o mercado adota diversos modelos de robôs que, ao simularem a ação humana são capazes de realizar o registro das notas fiscais de entrada com maior agilidade e eficiência. Além disso, ao se utilizar a entrada de um documento fiscal cujo código do serviço possua a possibilidade de retenção do imposto na fonte, a tratativa seja feita de maneira automática, ou seja, sendo requisitada ação humana para análise dos requisitos da dedução da base de cálculo. Assim, o profissional que antes se dedicava a tarefas totalmente operacionais, possa dedicar seu tempo a realizar análises que gerem maior valor para a organização mediante as possibilidades fiscais e tributárias.

A ferramenta proposta para o auxílio na automação da retenção na fonte, quanto a contribuição previdenciária na contratação de serviços de construção civil, foi considerada satisfatória pela organização. A existência dos sistemas de gestão integrados muito auxiliam as organizações nos registros, manutenção e geração de informações, no entanto, ainda dependem da ação humana que é suscetível a erros, e neste momento, o robô ainda não ajudaria. A utilização dos RPAs permite que um menor índice de erros ocorra uma vez que parâmetros são previamente estabelecidos, gerando assim uma maior confiabilidade na informação gerada e o afastamento de possíveis autuações fiscais e demais penalidades.

A favor da contabilidade, os RPAs ainda liberam os usuários para que desenvolvam atividades que agregam maior valor à empresa. Pondera-se que a complexidade da legislação, em função do elevado número de municípios no Brasil com legislação própria, dificulta a padronização. O interessante seria, para mitigar tais conflitos, seria a adoção de um padrão nacional neste sentido, o que é esperado com o advento da nota fiscal de serviços eletrônica nacional que está em processo de tramitação no Congresso Nacional Brasileiro.

REFERÊNCIAS

- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATALIBA, G. **Hipóteses de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em abr. 2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social [...]. Brasília, DF: Receita Federal, 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em set. 2019.
- DENARI, Z. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FABRETTI, L. C.; FABRETTI, D. R. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- ROCHA JÚNIOR, Arlindo Luiz *et al.* **Construção civil: aspectos tributários, previdenciários e contábeis**. São Paulo: IOB SAGE, 2016.
- OLIVEIRA, D. **Sistemas de Informações Gerenciais**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SANTOS, E.; VASCO, D. **Coleção IOB de construção civil**. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013. v. 1
- SCHWAB, K. **A quarta revolução industrial**. São Paulo: Edipro Edições Profissionais Ltda, 2016.

RECEBIMENTO FISCAL: DEFINIÇÃO DE PROCESSOS PARA O USO DA TECNOLOGIA A FAVOR DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Grazielle Nunes Nogueira

Patrícia das Graças Moreira

Orientador: Marco Aurélio Lopes de Souza

RESUMO

A presente pesquisa se caracteriza como aplicada, descritiva e com abordagem qualitativa, e tem como objetivo identificar os benefícios da automatização do registro de Notas Fiscais Eletrônicas na Precon Industrial S.A. A NF-e é um documento digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços. Até o momento a Precon importava os dados digitais, contudo, nem sempre aproveitava os benefícios que a importação oferece, uma vez que após a extração dos dados, para a conclusão do lançamento era necessária a interferência manual. Tendo em vista o grande volume de entrada de dados, pela abordagem do compliance a operação a empresa buscava analisar a adoção de um processo mais coerente. Por meio do estudo de caso, foi possível identificar que com a automatização do registro, além de proporcionar agilidade nas atividades do setor de recebimento, será possível obter uma menor exposição fiscal, e por consequência redução de riscos tributários.

Palavras-chave: Nota Fiscal Eletrônica. Automatização. Compliance.

1 INTRODUÇÃO

A Nota Fiscal Eletrônica hoje é uma realidade que aliada às inovações tecnológicas, permite extinguir o processo manual de seu lançamento. O registro das notas fiscais é responsável por alimentar informações fundamentais para diversos setores da empresa, e deve ser realizado com rapidez e precisão. É por meio destes registros que se inicia o abastecimento eletrônico de estoque, ocorrem os registros contábeis fiscais, alimenta-se o fluxo de caixa financeiro, e agilidade neste processo é fundamental. Este estudo tem por objetivo demonstrar os benefícios da automatização destes registros fiscais na Precon Industrial S/A através de adequações no sistema integrado.

A Precon é uma indústria do segmento de materiais de construção com mais de 50 anos de história. Além de coberturas em PVC e Fibrocimento, blocos de concreto especiais, argamassas, rejuntas e portas sanfonadas, junto da Tubozan, sua controlada, ela também fabrica um mix completo de tubos, conexões e demais acessórios em PVC. Sua matriz está instalada na cidade de Pedro Leopoldo em Minas Gerais, com filiais nos estados de Goiás, Alagoas e uma controlada em Santa Catarina. Seus produtos estão presente em mais de 13 mil pontos de venda e em obras espalhadas por todo o Brasil. A Precon acredita no desenvolvimento humano, social e sustentável. Por isso, junto de sua equipe, estimula um ambiente de trabalho saudável que valoriza o ser humano, através do incentivo ao aprimoramento profissional e promoção da qualidade de vida. Com faturamento anual superior a 300 milhões de reais, está enquadrada no regime de tributação pelo Lucro Real.

Os registros das Notas Fiscais são realizados de forma manual, os responsáveis treinados para executarem esta tarefa importam o XML das notas e as classificam de acordo com regras já pré-estabelecidas, no dia seguinte, é gerado o livro fiscal de entrada, e os registros são conferidos um a um. Este formato, além de moroso, é passível de erros, pois o volume de documentos para registro é muito alto. Diante disso, a automatização do recebimento fiscal elimina possíveis erros e retrabalhos garantindo maior segurança nas informações inseridas no documento fiscal.

A ideia é que o uso da tecnologia e uma parametrização bem fundamentada, além da assertividade nos registros, propiciará à área tributária maior disponibilidade para aproximação das demais áreas do negócio, atuando de forma mais eficaz, deixando as tarefas automatizadas e permitindo uma atuação mais estratégica. Ao utilizar a tecnologia a favor da assertividade diminuem-se os retrabalhos e mitigam-se os riscos, tornando os registros mais confiáveis e em conformidade com as normas contábeis e tributárias. Neste sentido, observou-se a forma como a atividade é executada, analisou-se a interação das ações implicadas no processo de registro de documentos fiscais bem como as consequências de tais ações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os documentos fiscais são matéria prima para muitos processos vitais de uma empresa e podem ser classificados basicamente entre emitidos e recebidos. Esses documentos foram impactados fortemente pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e por outras iniciativas de padronização. Ainda que muito melhorados, os documentos fiscais continuam a demandar uma gestão eficiente para que não se tornem um problema para as organizações.

Como os documentos fiscais emitidos são quase sempre gerados pelos sistemas corporativos da companhia, a sua gestão é menos difícil, ainda que requeira algum cuidado, especialmente no que tange ao acervo fiscal de guarda compulsória. Um descuido nesse acervo ou dificuldade em recuperá-lo, pode causar transtornos e prejuízos à empresa (AZEVEDO, 2019). No que diz respeito aos documentos fiscais recebidos, que são gerados por terceiros, receber, interpretar, validar e depois armazenar corretamente uma gama diversa desses documentos, requer processos competentes apoiados a tecnologias igualmente competentes e especializadas.

Conforme Quirius (2017) a evolução do mercado propicia às empresas diferentes recursos que visam facilitar suas rotinas fiscais e tributárias. A gestão de documentos fiscais eletrônicos é um dos setores que se mostrou grande aliado das empresas no sentido de automatizar os processos de recebimento e registro de documentos. A gestão de recebimento de documentos reduz retrabalhos e gera maior controle e produtividade. Diante disso, a empresa se previne de autuações e exposições desnecessárias diante do Fisco. De acordo com Inventti (2019), um processo de gestão de recebimento proporciona à empresa a entrada automática das mercadorias em estoque e previsibilidade de entrega da matéria-prima. Com este tipo de automatização é possível a vinculação do pagamento dos fornecedores à entrega dos documentos eletrônicos. Diante disso ocorre a garantia de que a entidade esteja aderente às regras da NF-e.

As diversas soluções sistêmicas disponíveis no mercado para automatização, download e consulta de documentos eletrônicos, têm foco em melhoria de processos do controle fiscal da empresa. Estas ferramentas visam centralizar os arquivos digitais tanto de Notas Fiscais emitidas quanto recebidas, mantendo um controle organizado que facilita e acelera a busca de documentos fiscais eletrônicos no período de guarda legal ou até por mais tempo, se necessário. Permite ainda que a empresa certifique os dados do documento assim que autorizado junto à SEFAZ, faça a conferência dos tributos incidentes na operação de acordo com a Legislação, e antecipa a validação das informações comerciais.

A Nota Fiscal Eletrônica nasceu através do 1º Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT) realizado nos dias 15 a 17 de julho de 2004 com o intuito de atender o disposto da Emenda Constitucional nº 42, Inciso XXII, art. 37. A NF-e foi desenvolvida de forma integrada pelas Secretarias de Fazenda dos Estados e Receita Federal do Brasil a partir da assinatura do Protocolo ENAT 03/2005, de 27/08/2005. Neste encontro foram aprovados dois protocolos de cooperação técnica nas áreas de cadastramento (Projeto Cadastro Sincronizado) e da Nota Fiscal Eletrônica.

O Projeto NF-e tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente e acompanhamento em tempo real das operações comerciais (BRASIL, 2019). O projeto possibilita um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos, redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito. O Projeto NF-e visa à diminuição da sonegação, aumento da arrecadação e suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da RFB – SPED.

Assim como o Fisco, a utilização inteligente da NF-e também proporciona benefícios ao contribuinte. Com a utilização da tecnologia, todo o processo de certificação dos dados de documentos fiscais pode ser realizado no momento em que o mesmo for autorizado pelas SEFAZ, o que permite a conferência automática e segura dos tributos e a validação das informações comerciais.

O portal da NF-e evidencia que a Sociedade também se beneficia da Nota Fiscal Eletrônica, com sua instituição, houve redução do consumo de papel gerando impacto positivo no meio ambiente, incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias, padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas e surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica. O advento da nota fiscal eletrônica e do Sistema Público de Escrituração Digital evidencia a utilização sistematizada da Inteligência Artificial, pelas Secretarias de Receita Estadual e pela Receita Federal do Brasil.

De acordo com Medeiros (2018) a inteligência artificial (I.A) comparada às diversas criações tecnológicas e ferramentas desenvolvidas pelo ser humano, trata-se de uma das conquistas mais emblemáticas já alcançadas. A Inteligência Artificial tem como finalidade simular o pensamento ou a ação humana facilitando operações específicas. Medeiros (2018) cita como exemplos de inteligência artificial: dirigir um carro, empreender uma busca na internet, acionar um eletrodoméstico, conversar por meio de um celular ou controlar uma fábrica automatizada.

Belmiro (2014) afirma que o termo Inteligência Artificial caracteriza diversos tipos de interesses: resolução de problemas, jogos eletrônicos e planejamento estratégico militar, interface entre o ser humano e o computador, softwares especializados em busca de informações, robótica aplicada em desenvolvimento de características eletrônicas para os sentidos humanos (visão, tato, fala). Cada vez mais surgem robôs capazes de realizar atividades, antes executadas por seres humanos, de forma autônoma ou pré-programada disponibilizando para as empresas mais opções de automatização de processos.

A IBM Business Partner (2019) define Transformação Digital como um período em que as empresas enfrentam o desafio de transformar suas áreas de negócio e de tecnologia para ganhar mais agilidade e produtividade. A Robotização de Processos é a capacidade de realizar tarefas repetitivas de forma automatizada. Boa parte do trabalho nas empresas pode ser realizado por uma Robotização e gerar um salto de produtividade e ganhos para a entidade como finalizar tarefas com menor tempo possível sem aumentar a equipe (IBM BUSINESS PARTNER, 2019).

“A automação robótica de processos, tradução para Robotic Process Automation (RPA), permite às empresas automatizar tarefas repetitivas, desafogando áreas de negócio sobrecarregadas com processos repetitivos, demorados e que não garantem qualidade consistente nos serviços prestados para seus clientes” (IBM BUSINESS PARTNER, 2019). A RPA é a aplicação da tecnologia que permite configurar softwares para atuarem na captura e manipulação de dados digitais e interpretando informações de aplicativos existentes, para desencadear respostas que podem ser inseridas em interfaces de outros sistemas digitais. A IBM Business Partner (2019) afirma que os softwares que automatizam tarefas são conhecidos como bots, robôs de software ou robôs virtuais e trabalham de forma autônoma, podendo ser configurados para execução periódica ou a partir de um comando. Ao ter tarefas realizadas pelo software “robô”, os colaboradores poderão dedicar-se a atividades de maior valor agregado, que exigem mais de seu conhecimento técnico e habilidades pessoais com foco em garantir o compliance das operações.

De acordo com Rego *et al.* (2018), “o programa de compliance representa uma importante ferramenta de autorregulação das empresas e é criado e desenvolvido com base nas boas práticas corporativas”. A palavra Compliance está no centro de inúmeras discussões de diretoria nas maiores empresas do mundo, nas últimas décadas seu significado tem sofrido transformações, entretanto, sem mudar seu significado central: “estar em conformidade”. Isto demonstra o interesse das empresas em garantir a conformidade em todos os seus níveis, buscando mitigar riscos e melhorar seu desenvolvimento reduzindo custos processuais e autuações.

As constantes mudanças na legislação, a convergência com determinações globais e o aprimoramento tecnológico do Fisco (o advento do SPED) são fatores determinantes para que as empresas se digitalizem, deste modo, é importante possuir ferramentas que possam analisar documentos fiscais em busca de inconformidades e oportunidades não exploradas. Neste cenário de constantes mudanças é necessário que as empresas se adaptem às alterações da legislação na velocidade exigida para estar em conformidade (THOMPSON REUTERS, 2018).

No Brasil existem outros motivos para que o termo compliance seja tão importante dentro das organizações. Desde a Operação Lava Jato, que trouxe a público um esquema de corrupção e lavagem de dinheiro que envolveu o Governo Federal, empresas estatais e privadas dos mais diversos ramos, estão cada vez mais preocupadas com a qualidade e fidedignidade dos seus processos. Nesse sentido empresas brasileiras têm buscado interna e externamente se desvincular do padrão apresentado pela mídia, buscando adotar políticas mais rígidas de compliance e transparência em seus processos (THOMPSON REUTERS, 2018).

3 METODOLOGIA

A natureza da pesquisa é aplicada, descritiva e com abordagem qualitativa. Raupp e Beuren (2006) registram que a pesquisa descritiva é comumente utilizada para a análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. A abordagem qualitativa permitirá descrever a complexidade do problema investigado, analisando a interação de certas variáveis, para que seja possível compreender e classificar processos dinâmicos vivenciados no ambiente empresarial (RICHARDSON, 1999). Raupp e Beuren (2006, p. 96) afirmam que a abordagem qualitativa tem sido usada em muitos trabalhos que investigam a prática contábil.

Os autores ressaltam que “apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”. Para a definição do procedimento de coleta de dados, optou-se pelo estudo de caso. Tais características foram escolhidas mediante a importância de se investigar uma temática recente aplicada à realidade das empresas brasileiras. Desta forma, o estudo de caso foi selecionado como abordagem mais adequada, mediante o interesse em descrever os impactos identificados pelas dinâmicas alterações tecnológicas, que impactam a gestão contábil e consequentemente, a performance organizacional.

Ludke e André (1986) consideram que o estudo de caso enfatiza a interpretação em contexto. E, favorece a melhor compreensão da manifestação geral de um problema, considerando as ações, percepções, comportamentos e interações das pessoas relacionadas à situação específica onde ocorrem, ou à problemática determinada a que estão ligadas. Quanto à forma de trabalho, os autores identificaram três fases no desenvolvimento de um estudo de caso: uma primeira aberta ou exploratória, uma segunda mais sistemática em termos de coleta de dados e uma terceira, com a análise e interpretação dos dados, seguidas da elaboração de um relatório.

As pesquisas desenvolvidas a partir do método de estudo de caso, pelo fato de ser um estudo de fenômeno bem delimitado, não devem suscitar a pretensão de promover alguma generalização, sendo esta uma acentuada limitação quanto à relevância. Um estudo de caso é uma investigação de natureza empírica, baseia-se fortemente no trabalho de campo. Analisa uma dada entidade no seu contexto real, tirando todo o partido possível de fontes múltiplas de evidência como entrevistas, observações, documentos e artefatos (YIN, 2003). Os relatos de um estudo de caso assumem normalmente a forma de uma narrativa, cujo objetivo é contar uma história que acrescente algo de significativo ao conhecimento existente e seja, tanto quanto possível, interessante e iluminativo (STAKE, 1988). Os métodos de coleta de dados consistem em dados documentais, entrevista e observação participante.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

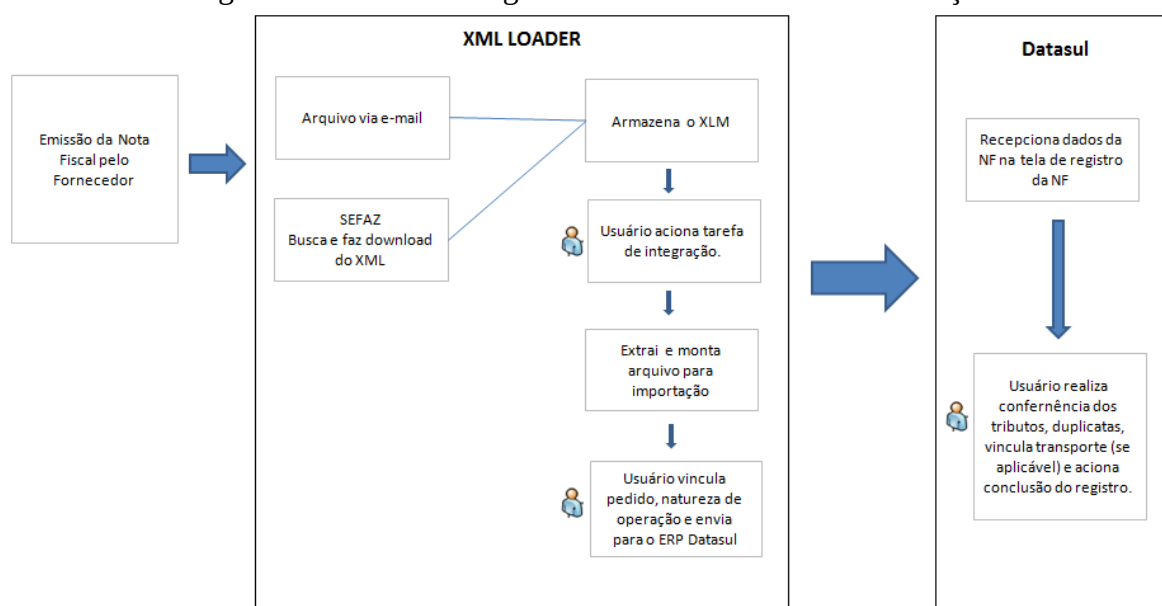
A Precon utiliza o sistema operacional Datasul da TOTVS. Este sistema trabalha com módulos e o lançamento das Notas Fiscais acontece no módulo de Recebimento. Para efetuar o lançamento, o sistema depende de parametrizações. A primeira delas refere-se à utilização de Natureza de Operação, trata-se de um cadastro para cada tipo de operação, o qual define características fiscais, integrações e contabilizações. O sistema conta ainda com a parametrização do Livro Fiscal, onde é feito o controle da data de corte dos lançamentos. Outro cadastro relevante na operação de recebimento é o de itens, onde uma lógica pré-estabelecida na codificação cadastrada, de acordo com a tipificação do produto, define a apropriação de créditos tributários da transação comercial, ao fazer o pedido de compra, tarefa também exigida para o lançamento das NF-e. O usuário que tem permissão para realizar esta tarefa, passa por um treinamento e utiliza na solicitação o código de acordo com a sua aplicação.

Atualmente, em parceria com a Conti Consultoria, grupo especializado em gestão corporativa, a Cia utiliza o sistema XML LOADER, um sistema que faz a captação, manifestação, tradução e carga dos arquivos XML's para o ERP. O sistema valida e armazena de forma automática os arquivos XML recebidos através do e-mail nfeentrada@precon.com.br e efetua download diretamente do webservice da SEFAZ. O registro inicia-se no sistema da Conti: o usuário responsável aciona a tarefa de integração, e o XML LOADER extrai do arquivo armazenado da nota fiscal, que será lançada, todas as informações necessárias, dispensando a necessidade de digitação.

A automatização do processo se encerra nesta etapa. O sistema até sugere alguns campos com base nas últimas operações semelhantes, mas ainda assim, depende de interferência

manual. Ainda no XML LOADER, o responsável pelo registro com base em sua análise fiscal, informa a natureza de operação, vincula o pedido de compras e ao concluir estas informações envia os dados para a tela de lançamentos no Datasul. Lá, ele ainda confere tributação, duplicata, transporte e aciona a atualização. Concluído este processo, a equipe de analistas do setor fiscal realiza uma conferência nota a nota extraída no módulo de Obrigações Fiscais. Em caso de divergência, o documento é desatualizado e retorna ao setor de recebimento para regularização. Neste formato, o processo é moroso e suscetível a erros, afinal a Precon recebe em média mais de 6.700 NF-e e CT-e por mês.

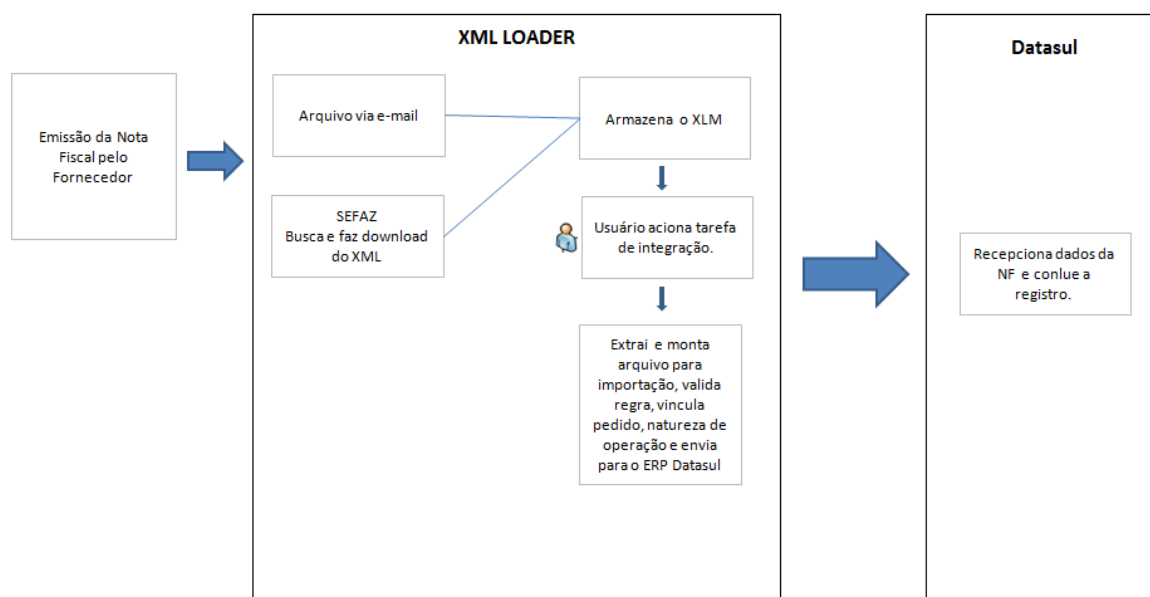
Figura 1- Processo de registro da NF-e antes da automatização



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O levantamento de dados, objeto de estudo deste artigo, impulsionou a automatização do recebimento fiscal, um projeto em andamento na Precon, seu principal objetivo é que o primeiro recebimento do ano de 2020, já aconteça de forma automática. Em parceria com a Conti Consultoria os registros automáticos serão realizados com base em regras pré-definidas e cadastradas através de uma interface complementar no XML Loader, a Precon disponibiliza para o mercado um mix variado de produtos e consequentemente possui um grande volume de itens cadastrados, este formato de parametrização tem aderência a seu perfil e sua implantação está na fase de diagnóstico das regras, tendo seu fluxo conforme Figura 2.

Figura 2 - Processo de registro da NF-e após automatização



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

O projeto leva em consideração de que neste primeiro momento não será possível atingir a totalidade das operações registradas na empresa e manterá o processo manual em caráter de contingências. Será assegurada a manutenção dos parâmetros necessários para esta modalidade, bem como monitorado o surgimento de novas regras para os lançamentos autônomos. O projeto inicia-se com a robotização do recebimento de matérias-primas e gradativamente será estendido para as outras entradas.

A automatização do recebimento de documentos fiscais resulta em garantia de compliance tributário, pois ao definir previamente as regras de registro, é possível minimizar riscos decorrentes de erros no processo de digitação manual, de interpretação quanto aos benefícios fiscais aplicáveis, além de propiciar agilidade no processo. Ao promover a padronização de processos, observa-se a redução de custos operacionais e redução de tempo na condução de atividades advindas de intervenções manuais.

Cada vez mais, as empresas precisam se manter competitivas no mercado e aumentar a produtividade de suas equipes. O uso de sistemas capazes de executar tarefas de forma autônoma e que utilizam os recursos de inteligência artificial faz parte das inovações tecnológicas da atualidade e levam as empresas para um patamar de vantagens. A automatização do processo de recebimento implicará na redução de atividades manuais e possibilitará ao gestor da equipe a remodelagem do seu setor, pois sua mão de obra estará disponível para abarcar demandas de cunho estratégico, possibilitando o enriquecimento das informações necessárias nas tomadas de decisões.

Outro benefício decorrente do recebimento automatizado é o controle de todos os documentos fiscais que são emitidos para o CNPJ da empresa. Essa medida protege a organização, caso ocorra a utilização dos dados da empresa para a emissão de documentos inidôneos e ela pode manifestar eletronicamente e em tempo hábil, a sua participação ou não na operação descrita no documento. Após a ciência da operação, ou seja, após a captura do XML pelo sistema, a manifestação da participação na operação que passe a ser obrigatória também será automatizada.

O recebimento automatizado proporciona também um arquivo mais completo e seguro de guarda dos arquivos XML, provendo um acesso mais rápido para o atendimento a intimações fiscais e revisões tributárias, quando necessário. Altera-se também o perfil do profissional da área fiscal, pois ele deixa de ser um mero registrador passando a ser um consultor estratégico e dinâmico. Neste sentido, o profissional estará disponível para dedicar-se a gerar informações mais assertivas para a tomada de decisão na organização.

5 CONCLUSÃO

O presente artigo tem como temática a Automação do Recebimento Fiscal, tendo como objetivo ressaltar os benefícios advindos do registro de Notas Fiscais Eletrônicas de forma automatizada na Precon Industrial S.A. O processo atual depende de interferência manual, utilizando parcialmente os dados extraídos dos arquivos eletrônicos das NF-e (XML). Ocorre que este formato fragiliza o processo, tornando a atividade morosa e exposta a riscos fiscais, pois a análise da operação fica sob a responsabilidade e entendimento de quem está executando o lançamento.

Com a abordagem descritiva e qualitativa foi possível analisar o problema pelo cenário investigado, compreendendo e classificando os processos de recebimento vivenciados na organização. O estudo permitiu identificar o mapeamento dos impactos identificados pelas dinâmicas alterações tecnológicas na gestão contábil e consequentemente, a performance organizacional e o compliance dentro da entidade. Na realização do trabalho, o processo atual e o processo automatizado foram mapeados com o objetivo de demonstrar as etapas de cada um e ressaltar as vantagens ao implantar a automação através de um software capaz de atender as particularidades da empresa. Desta forma demonstrou que aliar o uso da tecnologia a uma alteração e monitoramento de definição de processo garante a conformidade.

Para a Precon, este artigo evidenciou ganhos adicionais como, melhoria no processo de controle fiscal através da conciliação assertiva das informações reduzindo o risco tributário,

propiciando velocidade ao eliminar digitações e verificações repetitivas. A flexibilidade na criação de regras exige monitoramento constante e permite adequação às suas particularidades, padronizando e centralizando os registros das NF-e, eliminando necessidade de suporte e treinamentos nas filiais, tornando assim o processo mais ágil e seguro garantindo compliance da operação, além de servir como incentivador para automatização de outras atividades da empresa.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Raphal. A importância da gestão de documentos fiscais. [S. l.]: ECM GED, 2019. Disponível em <https://ged.net.br/gestao-de-documentos-fiscais.html>. Acesso em: 15 set. 2019.

BELMIRO, João N. **Informática aplicada**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2014.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **NF-e**: nota fiscal eletrônica. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/sobreNFe.aspx?tipoConteudo=HaV+iXy7HdM=>. Acesso em: 19 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **NF-e**: nota fiscal eletrônica: perguntas frequentes. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. **Ato declaratório executivo COFIS nº 82, de 11 de dezembro de 2018**. Aprova o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97253&visao=anotado>. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.853, de 8 de julho de 2019**. Altera a Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, para dispor sobre a proteção de dados pessoais e para criar a Autoridade Nacional de Proteção de Dados; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/13853.htm. Acesso em 07 set. 2019.

IBM BUSINESS PARTNER. **Automação de processos com RPA**: Robotic process automation. [S. l. ; s. n.], 2019?. Disponível em: automacaodenegocios.com.br/ebook-robotic-process-automation-rpa. Acesso em: 15 set. 2019.

INVENTTI. **Gestão do recebimento**. Blumenal: Inventti, 2019. Disponível em <https://www.inventti.com.br/produtos/nf-e/gestao-do-recebimento>. Acesso em: 15 set. 2019.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária, 1986.

MEDEIROS, Luciano Frontino de. **Inteligência artificial aplicada: uma abordagem introdutória**. Paraná: Editora Intersaberes, 2018.

QUIRIUS. Gestão de documentos fiscais. Joinville: Quirius, 2017. Disponível em: <https://www.quirius.com.br/blog/documentos-fiscais-recebimento-com-tecnologia>. Acesso em: 15 set. 2019.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REGO, Francisco de Assis do *et al.* **Fraudes corporativas e programas de compliance**. Paraná: Editora Intersaberes, 2018.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. **CFOP**. Belo Horizonte, 2002. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/anexov2002_7.html. Acesso em: 07 set. 2019.

STAKE, R. Case study methods in educational research: seeking sweet water. *In*: JAEGER, R. M. (Ed.). **Complementary methods for research in education**. Washington, DC: AERA, 1988.

THOMPSON REUTERS. **Por que o compliance é um dos maiores desafios da última década para as empresas?** São Paulo: Thompson Reuters, 2018. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/content/dam/openweb/documents/pdf/Brazil/white-paper/white-paper-compliance-vfinal-20180810.pdf>. Acesso em: 15 set. 2019.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Tradução Daniel Grassi. Porto Alegre: Bookman, 2003.

PROCEDIMENTOS DE COMPLIANCE PARA APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DE PIS E COFINS DE MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS EM UMA EMPRESA DO RAMO AUTOMOBILÍSTICO

Eva Flaviane Dias Santana

Ivana Nascimento Josaphat

Patrícia de Cássia Rocha Guimarães

Orientador: Paulo David Ferreira

RESUMO

O presente artigo aborda um estudo exploratório sobre o creditamento relativo às contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), de uma empresa industrial que atua no ramo automotivo. De acordo com o acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), Recurso Especial nº 1.221.170, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Para o creditamento do PIS e da COFINS de acordo com o Acórdão deve considerar a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A forma literal da lei dificulta uma padronização do creditamento do PIS e da COFINS pela subjetividade da classificação dos produtos definidos pela sua essencialidade e imprescindibilidade para dar a definição da apropriação do crédito. Esse artigo tem por objetivo demonstrar a necessidade de padronizar o critério de creditamento do PIS e da COFINS de materiais intermediários de uma mesma empresa que utilizam métodos divergentes de apuração. A metodologia utilizada antes do Acórdão do STJ Recurso Especial nº 1.221.170, na filial em MG utiliza o critério da essencialidade e utilização do material intermediário pelo consumo efetivo, ou seja, o produto entra no estoque e somente na requisição (CPV) é feita a utilização do crédito. Em São Paulo o crédito é imediato na entrada da nota fiscal, ou seja, não se observa a real utilização do produto. Assim, a metodologia utilizada na filial está de acordo com o entendimento do STJ somente devendo se adequar ao momento efetivo da apropriação do crédito, ou seja, na entrada da nota fiscal. Os resultados apurados buscam atender um processo de compliance e governança da empresa minimizando os riscos de possíveis autuações fiscais e garantir resultados confiáveis para tomada de decisão.

Palavras-chave: Padronização. Essencialidade. Imprescindibilidade. Relevância.

1 INTRODUÇÃO

Desde o final do ano de 2002, as empresas optantes do Lucro Real adotaram a sistemática de regime da não cumulatividade na apuração dos impostos Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Essa apuração é realizada através dos débitos apurados sobre a Receita e os créditos admitidos na Legislação. Porém, a Legislação não deixar claro o que é insumo para a utilização do crédito. A forma de creditamento do PIS e da COFINS não traz definições claras do que realmente seria considerado material intermediário para efeito de tomada de crédito, restringindo assim a definição de insumo e violando o conceito de não cumulatividade, devendo se levar em conta as particularidades de cada processo produtivo e seus diferentes níveis de importância.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STF) no Recurso Especial n. 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica (BRASIL, 2018a). De acordo com essa definição aferida pela luz da essencialidade e relevância, o critério de apropriação do crédito do PIS e da COFINS quando se tratar de material intermediário (aquele que for essencial para a composição do produto) podemos utilizar desse mesmo conceito, que apesar de não constituir parte do produto final a ser comercializado, pois não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o produto, o que neste caso torna-se relevante para a composição do produto final.

A partir da Instrução Normativa nº 1.252 da Receita Federal do Brasil (RFB) emitida em 1º de março de 2012 (BRASIL, 2012) e o Ato Declaratório Executivo da COFIS nº 82 (BRASIL, 2018) emitido pela RFB através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituiu o Programa Gerador da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) que trata de arquivo digital a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo. A obrigação acessória tem como base de cálculo apuração e demonstração de todas as operações de compra e venda de bens e serviços, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não cumulatividade.

Para efeito do creditamento relativo às contribuições ao PIS e à COFINS, de acordo com o acórdão do STJ Recurso Especial nº 1.221.170, os impostos devem ser aferidos à luz dos

critérios da essencialidade ou relevância (BRASIL, 2018a). Portanto, o aproveitamento do crédito deve considerar a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A disposição restritiva da Legislação infralegal que revigorava a lei dificultava uma padronização do creditamento do PIS e da COFINS, gerando interpretações diferentes pela subjetividade da classificação dos produtos definidos pela sua essencialidade e imprescindibilidade para dar a definição da apropriação do crédito.

Em função dessa falta de padronização existe a possibilidade de apropriação indevida do crédito gerando contingências fiscais e despesas financeiras. Em contrapartida, o não aproveitamento dos impostos ocasiona um recolhimento indevido a maior, que ao ser identificado pode ser restituído através de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), com uma demora demasiada. Portanto, tal temática requer uma análise do conceito da essencialidade quanto a utilização do produto na organização, podendo este ser apropriado no momento da entrada da nota fiscal ou da sua baixa do estoque para produção.

Esse artigo tem por objetivo demonstrar a necessidade de padronizar o critério de creditamento do PIS e da COFINS de materiais intermediários, para mitigar os riscos quanto ao creditamento indevido evitando possíveis autuações e contingências fiscais. Para tanto, será utilizado o estudo de caso em uma organização industrial de grande porte, fabricante de autopeças no setor automotivo, que utiliza materiais intermediários integrando o produto final e/ou consumo interno.

O presente estudo de caso busca avaliar o comportamento fiscal da filial localizada em Minas Gerais em contraponto com a Matriz situada em São Paulo. A apuração dos impostos federais é feita cada um na sua filial, com critérios distintos e por colaboradores diferentes. As filiais apuram os impostos, emitem as guias, elaboram a obrigação acessória e envia para um terceiro realizar a juntada de documentos. O terceiro não realiza nenhuma conferência dos relatórios recebidos, somente faz a transmissão da declaração SPED Contribuições para a Receita Federal. Na sede, em Minas Gerais, a empresa utiliza o critério da essencialidade e utilização do material intermediário pelo consumo efetivo, ou seja, o produto entra no estoque e somente na requisição - custo de produtos vendidos (CPV) é feita a utilização do crédito. Em São Paulo o crédito é imediato na entrada da nota fiscal, ou seja, não se observa a real utilização do produto.

A padronização do critério de creditamento se faz necessária para unificar a apuração dos impostos, garantir um conceito único de PIS e COFINS da Pessoa Jurídica, englobando o

débito x crédito e cumprimento da política de compliance da Companhia. As bases das informações serão obtidas através do SPED fiscal x EFD contribuições da empresa do exercício de 2018, fazendo um comparativo entre as duas formas de apuração e evidenciando os riscos de contingências e os custos pela não apropriação correta do crédito. Também será utilizado dados de um trabalho realizado por uma empresa de consultoria advocatícia e tributária que a empresa contratou para realizar levantamento de oportunidades de créditos extemporâneo e análise de potenciais riscos de contingência. Desta maneira, os métodos de coleta de dados para o estudo de caso contemplarão entrevistas estruturadas, dados documentais e observação ativa do processo produtivo que por meio da comparação de dados, seja possível compor um protocolo de pesquisa que permita a validação jurídica, confrontando o cenário empresarial com a legislação em vigor para definir as melhores práticas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O conceito de insumos é um tema controverso que traz dificuldade e conflito no âmbito tributário, quando se trata de definir o que é considerado insumo para o direito de crédito de PIS e da COFINS após a instituição do sistema não cumulativo sendo esse um dos maiores entraves no dia a dia das empresas. Durante os últimos anos várias foram presentes as discordâncias das obrigações acessórias e apurações corretas e para maximizar o trabalho das empresas, definições foram construídas sobre o conceito de insumos para o crédito do PIS e da COFINS e só serviram para aumentar a discussão sobre o tema. De um lado a Receita Federal do Brasil limitava o direito ao crédito, por considerar uma definição estrita, rigorosa, enquanto que a doutrina analisa a conceituação de “insumo” de forma mais flexível e abrangente.

Nesse aspecto, o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e atualmente do STJ é um importante parâmetro, uma vez que a discussão, que até então era restritivo ao conceito de insumo ligado diretamente ao processo produtivo, passará a ser casuística, interpretando casos particulares e a aplicação concreta da Legislação em que se aplica. De acordo com a literalidade do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (BRASIL, 2014a) e, posteriormente a Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2014b), surge a primeira grande discussão sobre o termo “insumo” que se referia ao crédito a ser apropriado por empresas industriais e prestadoras de serviços para o cálculo das contribuições, isso porque não há na legislação vigente qualquer definição quanto ao conceito de insumo para efeito de PIS e COFINS. Antes das referidas normas a Medida Provisória nº 35/2003 deixava claro que a sistemática não cumulativa das contribuições visava corrigir distorções na tributação da receita (BRASIL,

2003a). O conceito de insumo deveria levar em conta essa finalidade, ou seja, como o PIS e COFINS tem como fato gerador o aferimento de Receita de Bens e Serviços, permitindo o aproveitamento de crédito em relação a todos os bens e serviços relevantes no desempenho das atividades econômicas no País.

Ocorre, que pela Instrução Normativa nº 358/2003 (BRASIL, 2003b), houve a inserção do § 5º ao artigo 66 da referida Instrução Normativa nº 247/2002 (BRASIL, 2002) e, após, pela Instrução Normativa nº 404/2004 (BRASIL, 2004), a RFB disciplinou uma possível interpretação do que seria insumo, limitando a sua amplitude, tendo como base a concepção do que gera crédito para o IPI, entendendo que os insumos passíveis da apropriação de créditos de PIS/COFINS seriam um rol bastante restrito de despesas, vinculando o conceito de crédito de PIS e COFINS aos insumos necessários de produção a um bem e não aos gastos necessários para geração de Receita. A Instrução Normativa nº 404/2004, Art. 8º, § 4º, inciso I, alínea “a” entende como insumos as matérias-primas, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, utilizados no processo produtivo e de bens destinados a fabricação de produto final a ser comercializado (BRASIL, 2004). Pelas Instruções Normativas, o contribuinte só poderia se apropriar do crédito das contribuições do PIS e COFINS daqueles produtos em que tivessem ação diretamente sobre o produto em fabricação, desde que não estivessem incluídos no ativo imobilizado.

Desta forma, com a interpretação do conceito de Insumos dada pela RFB, iniciou-se uma das mais relevantes discussões tributárias dos últimos anos, isso porque os contribuintes dependendo da vontade de assumir ou não riscos, para garantir a não cumulatividade garantida pela Constituição optaram por apropriaram-se de créditos com despesas necessárias, relevantes e/ou essenciais que lhes foi constitucionalmente garantida. Dessas divergências de interpretação decorreram várias autuações, tendo por objeto a utilização de tais créditos e ações propostas por contribuintes, a exemplo da decisão do STJ, em sede de recurso repetitivo – REsp nº 1.221.170/PR (BRASIL, 2018a), além do limite previsto nas Instruções Normativas citadas. Até que o STJ decidisse sobre a questão, muita controvérsia aconteceu, e finalmente prevalecendo por maioria de votos a posição cujo entendimento é, no sentido de que: “insumos são os bens e serviços essenciais ou ao menos relevantes no desenvolvimento do objeto social do contribuinte foi classificada como intermediária, atraindo a alteração de votos de ministros, inclusive, sendo a que acabou prevalecendo no STJ” (BRASIL, 2018a).

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do STJ no Recurso Especial 1.221.170/PR,

o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica (BRASIL, 2018a). Consoante à tese acordada na decisão judicial em comento, o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou, b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; b) por imposição legal. Assim, após o julgamento do STF no REsp nº 1.221.170/PR em fevereiro de 2018, o conceito de insumo levará em conta os critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância que determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Nesse aspecto o STJ se limitou a definir os critérios pelos quais, determinada despesa, será ou não considerada insumo, quais sejam, ser essencial ou pelo menos relevante ou pertinente na atividade produtiva desenvolvida, cabendo à autoridade administrativa convalidar a classificação apontada e comprovada pelo contribuinte e em última instância ao judicial. Portanto, cabe ao contribuinte determinar quais são os produtos necessários à fabricação de um produto final objeto de comercialização deverá ser considerado insumo pela sua relevância ou essencialidade.

2.1 Jurisprudência

As Leis nº 10.637/2002 (BRASIL, 2014a) e nº 10.833/2003, Art. 3º II (BRASIL, 2014b), são protagonistas para a primeira grande discussão sobre o termo “insumo”. “fabricação de produtos” corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e “produção de bens” refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou b) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados. A Medida Provisória nº 35/2003 deixava claro que a instituição não cumulativa das contribuições visava corrigir distorções na tributação da receita (BRASIL, 2003a). O conceito de insumo deveria levar em conta essa finalidade da não cumulatividade permitindo o aproveitamento de crédito em relação a todos os bens e serviços

relevantes no desempenho das atividades econômicas no País.

A inserção do § 5º ao artigo 66 da referida Instrução Normativa nº 247/2002 (BRASIL, 2002) e, após, pela Instrução Normativa nº 404/2004 (BRASIL, 2004), a RFB disciplinou uma possível interpretação do que seria insumo, limitando a sua amplitude, tendo como base a concepção do que gera crédito para o IPI, entendendo que os insumos passíveis da apropriação de créditos de PIS/COFINS seriam um rol bastante restrito de despesas. O STJ, em sede de recurso repetitivo - REsp nº 1.221.170/PR, conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica (BRASIL, 2018a). O Parecer Normativo da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 5/2018 (BRASIL, 2018b), o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Ele tem como finalidade: apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

A Solução de Consulta COSIT nº 248/2019 (BRASIL, 2019a), manifestando entendimento de que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros, impossibilitando a tomada de créditos decorrentes de insumos utilizados na atividade de revenda de bens, alinhada com o Parecer Normativo COSIT n. 5/2018 (BRASIL, 2018b). A Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.911/19, que regulamenta as regras de apuração de PIS/COFINS (BRASIL, 2019b). Essa regulamentação incluiu normas sobre as hipóteses em que os contribuintes podem tomar créditos dessas contribuições na sistemática de não cumulatividade.

Já, a nova Instrução Normativa nº 1.911/2019 da Receita Federal traz em princípio essa mesma disposição: consideram-se insumos os bens ou serviços essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (art. 172) (BRASIL, 2019b). A Receita Federal elenca ainda de forma expressa algumas despesas que são consideradas insumos decorrentes de:

- a) bens ou serviços cuja utilização decorre de imposição legal;

- b) bens ou serviços que integram a produção ou prestação de serviços;
- c) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas;
- d) bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção ou de prestação de serviços;
- e) bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em insumo, bem ou serviço;
- f) embalagens de apresentação utilizadas nos bens;
- g) serviços de manutenção de máquinas e equipamentos;
- h) bens de reposição para máquinas;
- i) serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- j) e bens ou serviços exigidos pela legislação, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

Para alguns casos a RFB (BRASIL, 2018b) reconhece que determinados custos e despesas podem ser considerados Insumos ainda que sejam incorridos após o processo produtivo. De acordo com as funções de vários entendimentos e ao final com a decisão do STJ REsp nº 1.221.170 (BRASIL, 2018a), o entendimento apesar de ainda trazer polêmicas na sua interpretação, proporciona ao Contribuinte uma análise mais segura, pois ele está conceituando os insumos de acordo com a sua relevância e sua essencialidade no processo produtivo. Assim, diante de tanto conteúdo interpretativo trazido pela jurisprudência, o que se pode trazer para o dia a dia dos contribuintes como conceito de insumos e a partir daí, utilizar da garantia constitucional do princípio da não cumulatividade é que insumos são “os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes” (BRASIL, 2018a), considerando a imprescindibilidade e a sua relevância no processo produtivo.

Dentro desse conceito, e trazendo a análise para o caso fático abordado, na filial em Minas Gerais é utilizado o conceito de essencialidade e relevância para a apropriação do crédito do PIS e da COFINS. No momento da entrada do produto, não é apropriado o crédito, sendo esse somente no momento de sua real utilização. No momento da entrada de uma nota fiscal

ainda não se sabe se o material terá sua totalidade utilizado no processo de industrialização de novos produtos. Neste momento, ele recebe a classificação contábil como estoque de material de consumo e no momento de sua requisição quando se tem a informação de onde ele será utilizado é feito ou não a apropriação do crédito do PIS e da COFINS, segregando por conta contábil e centro de custos específicos que assegura que o crédito está sendo corretamente apropriado.

Em contrapartida, a matriz situada em São Paulo, se apropria do crédito na entrada da nota fiscal em sua totalidade, devido à dificuldade para a segregação de acordo com a utilização. É sabido que esse método de creditamento acontece na maioria das empresas, sem analisar os possíveis passivos contingentes que tal procedimento pode trazer. Portanto, apropriado das referências explicitadas, o presente artigo tem como objetivo comparar e evidenciar os critérios utilizados em ambas as plantas para propiciar uma tomada de decisão assertiva e que permita a composição dos créditos de forma isonômica, seguindo a política de compliance da empresa e ainda permitir a composição do resultado contábil de forma fidedigna sem riscos de um passivo contingencial atribuído a uma classificação indevida do material seguindo a orientação jurisprudências definida no REsp nº 1.221.170.

3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento da pesquisa adotou-se a natureza de pesquisa aplicada, descritiva e com abordagem qualitativa. Raupp e Beuren (2006) registram que a pesquisa descritiva é comumente utilizada para a análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. A abordagem qualitativa permitirá descrever a complexidade do problema investigado, analisando a interação de certas variáveis, para que seja possível compreender e classificar processos dinâmicos vivenciados no ambiente empresarial (RICHARDSON, 1999). Raupp e Beuren (2006, p. 96) afirmam que a abordagem qualitativa tem sido usada em muitos trabalhos que investigam a prática contábil. Os autores ressaltam que “apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”.

Para a definição do procedimento de coleta de dados, optou-se pelo estudo de caso. Tais características foram escolhidas mediante a importância de se investigar uma temática recente aplicada à realidade das empresas brasileiras. Desta forma, o estudo de caso foi selecionado como abordagem mais adequada, mediante o interesse em descrever os impactos identificados pelas dinâmicas alterações tecnológicas, que impactam a gestão contábil e consequentemente,

a performance organizacional.

Ludke e André (1986) consideram que o estudo de caso enfatiza a interpretação em contexto. E, favorece a melhor compreensão da manifestação geral de um problema, considerando as ações, percepções, comportamentos e interações das pessoas relacionadas à situação específica onde ocorrem, ou à problemática determinada a que estão ligadas. Quanto à forma de trabalho, os autores identificaram três fases no desenvolvimento de um estudo de caso: uma primeira aberta ou exploratória, uma segunda mais sistemática em termos de coleta de dados e uma terceira, com a análise e interpretação dos dados, seguidas da elaboração de um relatório. As pesquisas desenvolvidas a partir do método de estudo de caso, pelo fato de ser um estudo de fenômeno bem delimitado, não devem suscitar a pretensão de promover alguma generalização, sendo uma acentuada limitação quanto à relevância.

Um estudo de caso é uma investigação de natureza empírica, baseia-se fortemente no trabalho de campo. Analisa uma dada entidade no seu contexto real, tirando todo o partido possível de fontes múltiplas de evidência como entrevistas, observações, documentos e artefatos (YIN, 2001). Os relatos de um estudo de caso assumem normalmente a forma de uma narrativa, cujo objetivo é contar uma história que acrescente algo de significativo ao conhecimento existente e seja, tanto quanto possível, interessante e iluminativo (STAKE, 1988). Os métodos de coleta de dados consistem em entrevistas semiestruturadas, dados documentais, observação participante e aplicação de questionários estruturados.

A empresa, objeto desta pesquisa não autorizou a utilização de seu nome, portanto trataremos como Empresa X do setor automotivo, para preservar sua imagem. A empresa é líder mundial na produção de peças automotivas e um dos principais produtores de componentes estruturais automotivos nas Américas, possui 31 unidades fabris, localizadas em 14 países com um quadro de colaboradores a cerca de 15 mil funcionários. É uma companhia que possui alto nível de conhecimento técnico e que busca constantemente fornecer soluções inovadoras nas áreas em que atua, utilizando macrotendências globais para direcionar o desenvolvimento de novos produtos e tecnologias de forma independente ou em cooperação com parceiros estratégicos.

O principal negócio é segregado em duas divisões: Rodas e componentes estruturais. Na divisão de rodas é produzido e comercializado uma ampla gama de rodas de aço para veículos leves, comerciais e máquinas agrícolas e rodas de alumínio para veículos leves. Na divisão de componentes estruturais é produzido longarinas, travessas e chassis montados para veículos comerciais e conjuntos estruturais para veículos leves. Adicionalmente, por meio de um negócio em conjunto é produzido rodas e fundidos ferroviários, fundidos industriais e

vagões de carga.

O ano de 2018 foi um marco na história de 100 anos da empresa, por ter sido um ano de crescimento, fortalecimento das operações globais e atingimento de recordes, com destaque para a receita operacional líquida de R\$ 9.616,3 milhões e geração bruta de caixa (EBITDA) de R\$ 1.057,1 milhões. O crescimento durante o ano de 28,4% na receita em reais, ou 14,3% quando desconsiderado os efeitos da variação cambial, superou o crescimento médio consolidado da indústria automobilística nos mercados onde atua, impulsionado principalmente pela expansão da capacidade de produção de rodas de alumínio para veículos leves e pela crescente competitividade dos produtos.

A missão desta empresa consiste em “Assegurar a qualidade em todas as atividades”. A Companhia baseia-se em uma estrutura organizacional, que busca estabelecer um ambiente de trabalho saudável e produtivo. Assim, o estilo gerencial que predomina, está baseado na autoridade e responsabilidade dos participantes, cujo processo decisório é centralizado na direção da empresa, além disso, os colaboradores são autores participativos no projeto de ações sociais, incentivando a formação de indivíduos comprometidos com a comunidade em que vive, um dos projetos mais interessantes da empresa é o projeto FORMARE, que seleciona jovens carentes da faixa etária entre 16 e 17 anos, oferecendo remuneração e qualificação profissional junto à unidade fabril.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

A Empresa analisada atua no setor automotivo e em 2018 contratou um escritório de advocacia para analisar os itens intermediários dos últimos cinco anos com o intuito de levantamento de riscos e oportunidade de crédito extemporâneo. Para execução do trabalho o escritório utilizou as escriturações do SPED fiscal e da EFD-Contribuições de cada filial do grupo. Para planta de Contagem foram levantados pelo escritório um crédito extemporâneo de R\$ 207 mil no período de janeiro de 2014 a junho de 2018: nas linhas de equipamentos de proteção (EPI), caixa de madeira, serviço de armazenagem coleta de resíduos industriais e locação de mão de obra, conforme Tabela 1:

Tabela 1 - Levantamento de oportunidade de crédito, planta Minas Gerais

Tributo	Lote	Período Analisado	Crédito
PIS	Equipamento de Proteção Individual (EPI)	01/2014 À 06/2018	24.409,23
PIS	Caixa de Madeira	01/2014 À 06/2018	11.481,46
PIS	Serviço de Armazenagem	01/2014 À 06/2018	429,00
PIS	Coleta de Resíduos Industriais	01/2014 À 06/2018	7.578,20
PIS	Locação de Mão de Obra Temporária	01/2014 À 06/2018	1.043,94
Sub – Total			44.941,82
Tributo	Lote	Período Analisado	Crédito
COFINS	Equipamento de Proteção Individual (EPI)	01/2014 À 06/2018	112.430,37
COFINS	Caixa de Madeira	01/2014 À 06/2018	52.884,30
COFINS	Serviço de Armazenagem	01/2014 À 06/2018	1.975,99
COFINS	Coleta de Resíduos Industriais	01/2014 À 06/2018	34.905,65
COFINS	Locação de Mão de Obra Temporária	01/2014 À 06/2018	4.808,46
Sub – Total			207.004,77
Total Geral			251.946,59

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Após o levantamento dos dados por parte do escritório de advocacia a planta criticou os valores apontados como crédito extemporâneo. Como exemplo o equipamento de proteção individual (EPI) o crédito é reconhecido no momento da utilização. Na entrada da nota fiscal o produto é classificado contabilmente no estoque e quando o material é requisitado é lançado a uma conta específica de despesa de EPI segregando o centro de custo, tornando possível a identificação dos EPIS utilizados com funcionários ligados diretamente ao processo produtivo. Segregando, portanto, dos EPIS utilizados para os funcionários locados aos centros de custos administrativos.

O mesmo se repete na locação de mão de obra temporária, nesse caso a empresa não se apropriou do crédito pelo fato da despesa ter sido reconhecida em um centro de custo administrativo. Para caixa de madeira a planta já havia levantado o crédito extemporâneo em março de 2018. No caso de coleta de resíduos industriais a empresa não se apropriou do crédito por levar em consideração a conceito da essencialidade e relevância, pois o serviço não faz parte do processo produtivo. O Acórdão 9303-007.781/2018 descreve que:

Pis e cofins. Regime não cumulativo. Conceito de insumo. Critério da essencialidade e relevância. Direito a crédito. Despesas incorridas serviços de remoção de resíduos industriais, pallets utilizados no processo produtivo e materiais de limpeza e conservação.possibilidade. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a

atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS referente a despesas incorridas com custos de serviços de remoção de resíduos industriais, pallets utilizados no processo produtivo, materiais de limpeza e conservação e fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. (BRASIL, 2018c).

No levantamento dos dados foi observado um ponto forte na planta de Contagem no que tange a apropriação do crédito é que os critérios de essencialidade e relevância são praticados efetivamente, prova disso é o resultado do trabalho realizado pelo escritório de advocacia onde as quatro plantas analisadas somente a planta de Minas Gerais não haviam créditos extemporâneos e também não foram encontrados créditos apropriados indevidamente, afastando qualquer hipótese de contingências fiscais no período avaliado. Uma falha interna da companhia, mas que já está sendo ajustado é em relação ao sistema operacional, pois a Matriz e filiais trabalham com sistemas diferentes e além disso utilizam formas diferentes de creditamento do imposto: a filial de Minas gerais faz a apropriação do crédito na utilização do material no processo de produção e as demais plantas apropriam-se do crédito pela entrada da nota fiscal.

O planejamento da empresa em relação a integração do sistema operacional é de longo prazo, estima-se que até 2025 o sistema SAP esteja implementado em todas as plantas do grupo. O projeto de implantação iniciou no final 2017 e já está implementado na planta de Minas e em uma das filias de São Paulo e em 2020 será implementado na Matriz. Em conjunto ao projeto SAP está sendo implementado o centro compartilhado de serviços que a premissa inicial é a centralizar a contabilidade, área fiscal, financeiro e apuração de imposto. Porém a empresa está enfrentando dificuldades em conseguir mão de obra para integrar o corpo técnico, pois a central de serviços tem sede no interior de São Paulo. Com base nos resultados alcançados na pesquisa e com o objetivo de dar continuidade ao processo de melhoria, recomenda-se a padronização na forma de creditamento do PIS e da COFINS. Tal ação favorece o sistema de informações da empresa, para que o mesmo seja uma ferramenta gerencial. Em relação as dificuldades que a empresa está encontrando com a implementação do SAP S4HANA as mesmas estão sendo sanadas ao longo do processo.

5 CONCLUSÃO

Por meio deste estudo, utilizando de análise e levantamento de dados e do acompanhamento das atividades rotineiras do setor fiscal de uma empresa do ramo industrial, foi possível verificar a importância da padronização do critério de creditamento do PIS e da

COFINS de materiais intermediários, e do compliance tributário. Para atendimento de compliance recomenda-se que dentro de uma mesma Pessoa Jurídica não ter sistemas de informação diferentes, cadastros, alinhamentos, terceirização de obrigações tão importantes. Uma vez que a Receita Federal dificulta a identificação da possibilidade da tomada de crédito, especialmente se não há isonomia na conceituação do produto considerado insumo.

Para a legislação estadual, o insumo na cadeia produtiva é o desgaste que acontece diretamente no produto final e para a legislação Federal considera o conceito de crédito do PIS e COFINS tudo que é essencial e relevante para a fabricação do item a ser comercializado, aumentando assim o critério de apropriação do crédito do imposto, ampliando o conceito da não cumulatividade. Conforme a Instrução Normativa SRF 247 de 2002, é entendido como insumos, produtos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, compreendendo as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Dentro dessa evolução legal mencionada e após quinze anos de discussões, fica claro que as empresas devem rever os processos internos. Este trabalho não teve como objetivo eliminar problemas internos, mas sim propor sugestões que possam dar continuidade ao processo de melhoria e compliance. Com esse intuito é recomendado à empresa analisada a padronização na forma de creditamento do PIS e da COFINS no ato da entrada da mercadoria na empresa, a fim de evitar contingentes passivos e desembolsos com juros e multas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão Nº 9303-007.781, de 11 de dezembro de 2018**. Contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins. Brasília, DF: CARF, 2018c. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7602081>. Acesso em: 12 set. 2019.

BRASIL. **Decreto-lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2014a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 22 ago. 2019.

BRASIL. **Decreto-lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências, Brasília, DF: Presidência da República, [2014b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em 22 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa da Receita Federal Nº 1.911, de 11 de outubro de 2019**. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, Brasília, DF: Ministério da Economia, 2019b. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-1.911-de-11-de-outubro-de-2019-221810934>. Acesso em: 17 out. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa Nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral, Brasília, DF: Ministério da Economia, 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. Acesso em: 23 de ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa Nº 358, de 09 de setembro de 2003**. Altera a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins, Brasília, DF: Ministério da Economia, 2003b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15250>. Acesso em: 23 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa Nº 404, de 12 de março de 2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências, Brasília, DF: Ministério da Economia, 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB Nº 1252, de 01 de março de 2012**. Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita, Brasília, DF: Ministério da Economia, 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>. Acesso em 20 ago. 2019.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 35, de 30 de outubro de 2003**. Alterações na Legislação Tributária Federal e Cofins não Cumulativo, Brasília, DF, 31 out. 2003a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm. Acesso em: 23 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Parecer Normativo COSIT Nº 5, de 17 de dezembro de 2018**. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2018b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97407>. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Nº 1.221.170, de 22 de fevereiro de 2018**. Conceito de insumo para crédito de PIS e COFINS. Relator: Min. Napoleão Nunes

Maia Filho. 22 fev. 2018. Brasília, DF: STF, 24 abr. 2018a. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/04/resp-no-1221170-acordao-1.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal **Solução de Consulta COSIT Nº 248, de 20 de agosto de 2019**. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2019a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10358>. Acesso em: 10 set. 2019.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E.D.A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo, Editora Pedagógica e Universitária, 1986.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

STAKE, R. Case study methods in educational research: Seeking sweet water. *In*: JAEGER, R. M. (Ed.). **Complementary methods for research in education**. Washington, DC: AERA, 1988.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Tradução Daniel Grassi. Porto Alegre: Bookman, 2001.

CO-RESPONSABILIDADE DAS INFORMAÇÕES TRANSMITIDAS PELOS CLIENTES POR UM ESCRITÓRIO CONTÁBIL

Marcelo Caetano de Oliveira

Orientador: Cleyton Izidoro

RESUMO

Atualmente, com a globalização da economia e das empresas os profissionais da Contabilidade passaram a ter cada vez mais importância na gestão dos negócios. Contudo, aumentou o nível de responsabilidade atribuída ao profissional, tanto administrativa, civil, penal e ética. Assim, um dos questionamentos que se faz sobre o escritório contábil, está relacionado a percepção dos colaboradores, sobre a atribuição da responsabilidade em relação ao cumprimento das demandas recebidas dos seus clientes e o processo ético atribuído pelo código civil e a conduta ética do profissional. Nesse contexto o presente objetiva verificar a percepção dos contadores no seu âmbito profissional a respeito da responsabilidade pela transmissão das informações repassadas pelo cliente. Para isso, utilizou-se pesquisa de natureza aplicada, descritiva com abordagem qualitativa. Para a definição do procedimento de coleta de dados e método, realizou-se 4 (quatro) entrevistas semiestruturadas com participação de contadores, com aplicação de questionários estruturados, contendo 10 (dez) perguntas abertas relacionadas aos objetivos propostos. A aplicação da pesquisa ocorreu mediante estudo de caso no âmbito do escritório Contábil & Contábil, localizado na Região Metropolitana de Belo Horizonte – MG. Sendo os respondentes especialistas experientes. Os resultados provenientes da coleta dos dados apontam que, para a maioria dos entrevistados, a responsabilidade pela informação é solidária. Entretanto, na opinião do gestor da empresa o cliente é responsável por repassar a informação, cabendo ao contador a responsabilidade da análise e veracidade da mesma, pois ele será responsável por ela.

Palavras-chave: Co-Responsabilidade. Contador. Cliente. Ética. SPED.

1 INTRODUÇÃO

Durante muitos anos, a Contabilidade utilizou-se de sistemas manuais e mecânicos para evidenciar e registrar um fato contábil. Esse processo não tinha padronização e estava sujeito a erros e possíveis retrabalhos. Com o passar do tempo, e graças aos avanços tecnológicos, hoje

é possível integrar todas as informações geradas pelas organizações, em sistemas ERP, como são conhecidos, de maneira automática, rápida e online. Segundo Marion (2009, p. 28) “a Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”.

Além dos diversos usuários que se utilizam da Contabilidade para tomada de decisão o Governo é um dos usuários mais interessados nas informações geradas pelas organizações, porque quer saber o quanto de impostos foi gerado para os cofres públicos. A Emenda Constitucional nº 42/2003, permitiu a criação do sistema único que possibilitou a integração e padronização das administrações Tributárias da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios no compartilhamento das informações (BRASIL, 2003).

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) iniciou com três grandes subprojetos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) Ambiente nacional. Com objetivo de modernizar a recepção das informações e obrigações acessórias transmitidas as administrações fazendárias pelos contribuintes, utilizando-se da certificação digital na assinatura eletrônica dos documentos com validade jurídica (BRASIL, 2007).

Nesse sentido o relacionamento entre fisco e contribuinte no que se refere à fiscalização e transmissão de informações tornou-se mais célere e menos burocrático. Com o uso da tecnologia o Fisco é hoje um fiscalizador muito eficiente. O SPED trouxe mudanças significativas para a profissão contábil, cabendo aos usuários a necessidade de investimento, atualizações e melhoria nos controles. Contudo, verifica-se que mesmo dispondo de tecnologia e sofisticado sistema de informações como a internet, nenhuma organização está livre do risco, que é inerente a qualquer ambiente de negócio. A exposição perante o mundo moderno e diante das incertezas, marcadas por mudanças inesperadas em termos sociais, políticos e comportamentais, administrar uma empresa ou organização de qualquer natureza se torna extremamente difícil enfatiza (DANTAS, 2013).

Com o advento do SPED, o registro correto das operações realizadas por seus clientes deve refletir a realidade dos fatos mediante os documentos fiscais apresentados. Para isso, é fundamental a análise e classificação do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e do Código de Situação Tributária (CST). São muitas as dúvidas e dificuldades enfrentadas pelas empresas de contabilidade e o profissional contador no que se refere à adequação e enquadramento a legislação vigente. Além de atender às exigências fiscais, o profissional contábil deve seguir com rigor às Normas Contábeis e ainda auxiliar seus clientes na melhoria dos controles e ferramentas de gestão, salienta Ruschel *et al.* (2011).

No exercício da profissão, se for constatado um prejuízo ao cliente ou a terceiro decorrente da inabilidade profissional (culpa) ou erro ou omissão intencional (dolo), o Contabilista estará sujeito à regra da responsabilidade civil e deverá ressarcir os prejuízos decorrentes dessa conduta, salienta Cortez e Lonardoni (2006). Nesse sentido, o Código de Ética Profissional do Contador tem por objetivo fixar a conduta do contador, quando no exercício da sua atividade e nos assuntos relacionados à profissão e à classe (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019a). A Lei Federal nº 10.406/2002 (Novo Código Civil), fixa normas para a responsabilidade daquele que, por ação ou omissão voluntária, violar um direito ou causar prejuízo a alguém. Em especial temos os artigos 1.177 a 1.195 relacionados ao Contabilista e à escrituração contábil. (BRASIL, 2019b). O parágrafo único do Art. 1.177 diz que “no exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.”

Diante desse contexto, para melhor ilustrar esse cenário de mudanças ocorridas nos últimos anos no campo da Contabilidade desde a implantação do SPED, apresenta-se a empresa Contábil & Contábil, localizada na Região Metropolitana de Belo Horizonte - MG, a qual presta serviços de contabilidade há 27 (vinte e sete) anos e que serviu de objeto de estudo deste trabalho. A presente pesquisa busca aprofundar o conhecimento da co-responsabilidade do escritório contábil na percepção de seus colaboradores no que tange as informações transmitidas pelos clientes, e as inúmeras obrigações acessórias a serem transmitidas às administrações fazendárias a cada período, a não entrega no prazo pode acarretar em pagamento de multa.

Assim, um dos questionamentos que se faz sobre o escritório contábil, está relacionado a percepção dos colaboradores, sobre a atribuição da responsabilidade em relação ao cumprimento das demandas recebidas dos seus clientes e o processo ético atribuído pelo código civil e a conduta ética do profissional? Nesse contexto o presente estudo teve por objetivo avaliar a percepção dos contadores no seu âmbito profissional a respeito da responsabilidade pela transmissão das informações repassadas pelo cliente. Quanto os objetivos específicos foi (i) descrever a responsabilidade Civil, Ética e Penal do profissional de contabilidade, (ii) avaliar a percepção dos contadores em relação a adoção do SPED e (iii) avaliar a percepção dos contadores quanto a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações principal e acessórias.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Geron *et al* (2011), “a variedade dos ramos de atividade das empresas existentes no Brasil faz com que haja mais de 170 obrigações acessórias para serem cumpridas complementares à tributação.” Um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), aponta que nos últimos 28 anos desde a promulgação da Constituição Federal foram editadas 363.779 normas, o que representa mais de 1,88 normas tributárias por hora em um dia útil. De acordo com o presidente executivo do IBPT, Olenike (2017) “a legislação brasileira, especialmente a tributária, é complexa ao extremo, em virtude das constantes edições de novas normas e mudanças em série das já existentes, o que atrapalha e muito a vida do contribuinte” afirma. (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2017, p. 2).

Segundo Batista Jr. (2000) *apud* Oliveira e Ávila (2016) o qual afirma que o sistema tributário brasileiro possui alto dispêndio para a gestão dos contribuintes, visto que há muitos tributos, diversas alíquotas, bases de cálculos diferenciadas e que em determinados momentos são impróprias. Assim, devido a essas constantes mudanças ocorridas na legislação e que acabam impactando na contabilidade, é dever do profissional manter-se sempre atualizado através de programas de educação profissional continuada estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O estudo contínuo da legislação vigente faz-se necessário para que atos como imperícia, imprudência e negligência não sejam cometidos no exercício da profissão.

De acordo com dados, os 27 Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's), durante o ano de 2017 abriram 10.895 processos administrativos ético-disciplinares. Desses, foram remetidos 1.434 ao CFC, em grau de recurso. Do total de processos julgados pela Câmara de Fiscalização e pelo Tribunal Superior de Ética e Disciplina (TSED) do CFC, em 92% houve a manutenção das penalidades éticas e disciplinares aplicadas pelos Conselhos Regionais aos autuados pelas infrações cometidas. Nesse sentido, foram grandes as reclamações e o descontentamento com o Governo por parte dos contribuintes mediante as inúmeras obrigações exigidas pelo Estado, o qual se dizia que tal complexidade se deve a elevada taxa de evasão fiscal o que torna o mecanismo tributário brasileiro cada vez mais complexo.

A utilização do Governo Eletrônico de países como Espanha, Chile e México fizeram o Governo brasileiro repensar suas estratégias no processo de melhoria de gestão e também entrou na era digital com o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com a finalidade de aproximar o fisco de seus contribuintes, enfatiza Geron *et al* (2011). Este sistema foi instituído pelo Governo brasileiro por meio do Decreto nº 6.022/2007, e faz parte do Programa de

Aceleração do Crescimento (PAC); tem como objetivo a melhoria do controle de processos e apoio ao fisco, além de maior rapidez de acesso às informações dos contribuintes, tendo uma fiscalização mais efetiva das operações, com o cruzamento de dados de auditoria eletrônica (BRASIL, 2013).

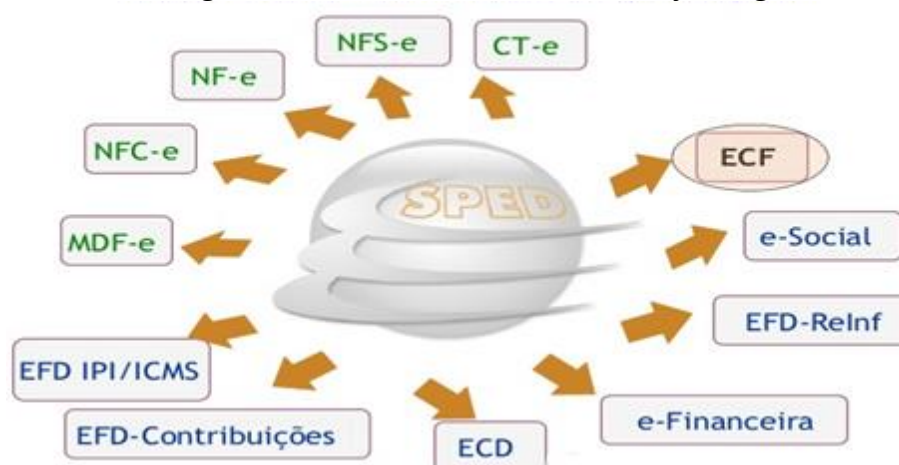
A partir deste momento tem-se a grande transformação na área da Contabilidade. Com a implantação do SPED, os contribuintes deixaram de passar informações aos órgãos fiscalizadores em papel e, sim, por meio de um sistema digital online. Sua forma de transmissão consiste no envio de arquivos a uma base de dados única, e são compartilhados pelo fisco e demais órgãos autorizados. Com o advento do SPED, Sant'ana e Teló (2010) *apud* Oliveira e Ávila (2016), dizem que “a tecnologia aliada à emissão da informação passa a ser uma adaptação exigida, neste momento, para o profissional contábil, tendo a necessidade de função pró-ativa, compreendida em competências e habilidades identificadoras e correedoras de obstáculos e reveses”. Segundo Casagrande, Almeida e Moura (2015, p. 74), “na era do conhecimento, possuir tecnologia não significa nada. Apenas seu uso adequado gera diferencial competitivo e valor agregado”. Isso significa dizer que a tecnologia deve estar alinhada ao departamento pensante das organizações empresariais.

2.1 Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

Instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, o SPED faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes (BRASIL, 2013). Com a alteração do Decreto nº 6.022/2007 pelo Decreto nº 7.979/2013, o Sped passa a ser o instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações (BRASIL, 2013).

O início foi concedido pelos três principais subprojetos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) Ambiente nacional. A Figura 1 representa como está estruturado atualmente o SPED. Cada um com sua devida especificidade, maneira e forma de apresentação às administrações fazendárias, o que estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua para toda sociedade (BRASIL, 2013).

Figura 1- Sistema Público de Escrituração Digital



Fonte: AFTM (2017).

A Receita Federal do Brasil (RFB) parte do pressuposto que a maioria dos contribuintes já se utiliza dos recursos de informática para efetuar tanto a escrituração fiscal como a contábil. As imagens em papel simplesmente reproduzem as informações oriundas do meio eletrônico. A facilidade de acesso à escrituração, ainda que não disponível em tempo real, amplia as possibilidades de seleção de contribuintes e, quando da realização de auditorias, gera expressiva redução no tempo de sua execução. Segundo Duarte (2012) *apud* Casagrande, Almeida e Moura (2015), o projeto Sped objetiva, especificamente, a simplificação das obrigações acessórias, o combate à sonegação e a integração entre as autoridades fiscais. Estudo realizado por Geron *et al.* (2011) a respeito da percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED, que teve como objetivo verificar se houve nas empresas melhorias operacionais e redução dos custos.

De acordo com Geron *et al.* (2011) verificou-se que os contribuintes brasileiros têm perspectivas diversas dos chilenos. Os resultados mostraram que os respondentes não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma nota fiscal, maior agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias e redução na aquisição de papel, contudo, há a perspectiva de benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e à diminuição dos custos operacionais. Diante colocações dos autores é salutar dizer que o SPED simplificou e desburocratizou substancialmente a forma do contribuinte se relacionar com as autoridades fiscais no atendimento as exigências da entrega das obrigações acessórias mensal e anual, se comparado com o sistema via única, em que o contribuinte dirigia a administração fazendária para protocolar e entregar determinada declaração acessória.

Além disso, tal alteração facilitou procedimentos antes realizados de forma manual ao criar a Nota Fiscal Eletrônica com layout definidos, sendo de responsabilidade do contribuinte sua emissão por meio de certificado digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, o que garante a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. O certificado digital é um arquivo eletrônico que serve para assegurar a identificação de forma segura da pessoa física ou jurídica em transações realizadas via internet (GERON *et al.*, 2011). O Sped tornou-se a principal ferramenta de controle e fiscalização do Governo, tendo em vista a obtenção de informações geradas pelas organizações em menor tempo, além de combater a fraude e sonegação por meio de cruzamento de dados fiscais.

Contudo, o Sistema Público de Escrituração Digital oferece grande risco fiscal, logo os contribuintes devem prezar pela qualidade das informações geradas de forma digital ao Fisco. Havendo qualquer divergência nos arquivos essas serão facilmente detectadas. Desta forma, a fim de evitar um futuro passível tributário os contribuintes devem ficar atentos as regras de escrituração dos documentos fiscais e legislação vigentes. É importante observar as informações contidas na nota fiscal principalmente os itens discriminados que são de extrema relevância, porque a partir deles é possível classificar se tal mercadoria é para revenda, matéria-prima, embalagens, produto em processo, material de uso e consumo, ativo imobilizado, serviços entre outros. Outra informação importante diz respeito as operações com mercadorias.

Na legislação do ICMS está descrito no RICMSMG/2002 – Parte 2 e 3, Anexo V, Art. 187 que as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, realizadas pelo contribuinte, serão codificadas mediante utilização do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e do Código de Situação Tributária (CST). O CFOP é composto de 4 (quatro) dígitos que identifica a natureza da circulação da mercadoria ou operação de serviço de transporte. Com o CFOP o Fisco pode identificar através do documento fiscal se a operação que está sendo realizada refere-se a uma entrada ou saída de mercadoria do estabelecimento, bem como se a operação é para fora ou dentro do Estado ou mesmo para o exterior (BRASIL, 2019).

Pelo CFOP é possível identificar a qual o tipo de tributação a mercadoria está sujeita, facilitando o controle e fiscalização por parte do Fisco. Dessa forma, todas as notas fiscais obrigatoriamente devem conter o CFOP específico de cada mercadoria, classificada de maneira correta e de acordo com a operação que está sendo realizada. De acordo com a legislação do ICMS existem atualmente mais de 500 (quinhentos) tipos de CFOP e a maneira mais fácil de identificá-los é observando o primeiro dígito do código, como mostra a Tabela 1. Os dígitos 1.000, 2.000 e 3.000, representam as entradas de aquisições de mercadorias e/ou serviços de

dentro e fora do Estado e do Exterior respectivamente. Já, os dígitos 5.000, 6.000 e 7.000, representam as saídas de prestações de serviços para dentro e fora do Estado e Exterior respectivamente (BRASIL, 2019).

Tabela 1 - Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP

ENTRADAS	DESCRIÇÃO	SAÍDAS	DESCRIÇÃO
1.000	Entradas e/ou aquisições de serviços do Estado	5.000	Saídas ou prestações de serviços para o Estado
2.000	Entradas e/ou aquisições de serviços de outros Estados	6.000	Saídas ou prestações de serviços para outros Estados
3.000	Entradas e/ou aquisições de serviços do Exterior	7.000	Saídas ou prestações de serviços para o Exterior

Fonte: Adaptado de SEFAZMG (2019)

É muito importante que os responsáveis pelas notas fiscais da empresa estejam bem alinhados e familiarizados com a classificação dos códigos nas operações de entradas e saídas, qualquer detalhe cadastral pode gerar transtorno e futuras multas. Logo, o diálogo com o profissional contador pode ser a melhor solução.

2.2 A Responsabilidade Administrativa, Civil, Penal e Ética do Profissional Contabilista

Com a globalização da economia e das empresas os profissionais da Contabilidade passaram a ter cada vez mais importância na gestão dos negócios. Contudo, aumentou o nível de responsabilidade atribuída ao profissional, tanto administrativa, civil, penal e ética. Com a obrigação de responder pelas ações próprias, pelas dos outros ou pelas coisas confiadas. O profissional da Contabilidade pode sofrer sanções administrativas e éticas quando no exercício das suas funções agir com imperícia, imprudência e negligência. De acordo com o Novo Código Civil de 2002 (BRASIL, 2019b) pode ser responsabilizado pelos atos dolosos que cause prejuízos a terceiros. Por fim o Código Tributário Nacional (CTN) atribui responsabilidade solidária aos atos omitidos pelo contribuinte que impossibilite o cumprimento da obrigação principal. O ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, que visa os efeitos da sonegação ou fraude caracteriza ato de conluio.

A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante a verificação de culpa (BRASIL, 2017). No entanto, é necessário que este profissional desenvolva a inteligência, a criatividade, a integridade e a responsabilidade perante seus atos, enfatiza (RUSCHEL, 2011, p. 11). A integridade do profissional contábil no exercício de suas funções deve estar pautada de honestidade e bom caráter, que de acordo com o Código de Ética

Profissional do Contador, o profissional deve: Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação vigente, resguardando o interesse público, os interesses de seus clientes ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019a).

Recentemente, a Receita Federal do Brasil (RFB) declarou inidôneo um profissional de contabilidade ao constatar falsidade de documentos contábeis apresentados pelo contador, com base no novo RIR/2018, Art. 1.049 que diz:

Verificada a falsidade do balanço ou de qualquer outro documento de contabilidade, e da escrita dos contribuintes, o profissional que houver assinado tais documentos será, pelos Delegados e pelos Inspectores da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, independentemente de ação criminal que na hipótese couber, declarado sem idoneidade para assinar quaisquer peças ou documentos contábeis sujeitos à apreciação dos órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 39, § 2º). (BRASIL, 2018).

De acordo com o Art. 39 do Decreto Lei 5.844/43, o profissional contábil juntamente com o contribuinte é responsável por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto de renda (BRASIL, 1983). Além disso, outra questão que merece ser comentada trata-se da Lei nº 13.709/18 (BRASIL, 2019c), conhecida como Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), que regulamenta as atividades de tratamento de dados pessoais, alterada pela Lei nº 13.853/19 (BRASIL, 2018). O objetivo desta nova lei é de atribuir responsabilidade de quem coleta, armazena e trata dados de pessoas físicas, impondo restrições e punições para casos de vazamento de dados. Considera-se dado pessoal informação que identifica a pessoa natural ou a torna identificável.

Para isso, a lei tratou de identificar os personagens responsáveis para sua aplicabilidade, são eles: o titular pessoa natural a quem se referem os dados pessoais que são objetos de tratamento; o controlador pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, a quem competem as decisões referentes ao tratamento de dados pessoais; o operador pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, que realiza o tratamento de dados pessoais em nome do controlador; o encarregado pessoa indicada pelo controlador e o operador para atuar como canal de comunicação entre o controlador, os titulares dos dados e a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD).

Ressalta-se, no entanto, que o tratamento de dados pessoais poderá ser realizado mediante o fornecimento de consentimento pelo titular por escrito ou por outro meio que demonstre a manifestação de vontade do titular. Entretanto, é vedado o tratamento de dados

pessoais mediante vício de consentimento. O profissional contador tem como principal desafio adaptar-se às novas exigências do mercado, sem perder o compromisso ético, enfatiza (CAMARGO *et al.*, 2014). Na visão de Zorzi (2011) a atualização constante nos estudos em decorrência das frequentes mudanças na legislação representa um dos principais desafios enfrentados pelo contabilista. Esse desafio parece não ter fim em virtude da complexa legislação e suas constantes alterações.

A Lei Federal nº 10.406/2002 (Novo Código Civil), fixa normas para a responsabilidade daquele que, por ação ou omissão voluntária, violar um direito ou causar prejuízo a alguém tem a obrigação de indenizar. (BRASIL, 2019b). Diante do exposto na visão de Cortez e Lonardoni (2006) a interpretação do parágrafo único do artigo 1.177, poderia ser lido da seguinte maneira: no exercício de suas funções, o Contador e o Técnico em contabilidade são responsabilizados pessoalmente pelos seus atos de negligência, imprudência e imperícia que gerarem dano ao titular do negócio. Ainda o Contabilista tem a obrigação de se recusar a processar informações ilícitas e redobrar atenção na elaboração de relatórios contábeis porque é *co-responsável* pelos atos que praticar com incúria ou desídia (CORTEZ; LONARDONI, 2006).

Significa dizer que o profissional Contabilista deve ficar atento as informações que lhes são repassadas e não agir com negligência, imperícia, desleixo, falta de atenção, má vontade ou preguiça, pois esses atos podem resultar em danos ao titular do negócio. Além disso, o profissional no exercício de suas funções pode responder por prejuízos financeiros causados ao cliente, como arbitramento de multas pelo descumprimento das obrigações acessórias no atendimento ao Fisco. Segundo Sant'Anna e Teló (2010) *apud* Oliveira e Ávila (2016) a atuação dos profissionais de gestão, especialmente dos contadores, deve ser permeada de conhecimento da complexidade de impor decisões nas empresas, e que sua sabedoria pode tornar-se uma facilitadora na gestão, sendo importante para as decisões internas, de planejamento fiscal ou da sistemática dos procedimentos, incluindo o desenvolvimento dos recursos humanos, que o fisco solicita. Assim, a capacidade técnica do profissional é extremamente importante para condução do negócio, bem como a participação em programas de educação continuada, cursos, treinamentos são práticas que fazem a diferença na carreira profissional.

3 METODOLOGIA

O estudo da metodologia científica é importante porque mostrar os principais fundamentos na elaboração de um projeto de pesquisa e sua aplicação no campo prático, destacando a importância de empregar procedimentos metodológicos em qualquer atividade

profissional. Além disso, permite gerar conhecimento por meio da busca sistemática de solução de um problema ainda não resolvido ou a resolver com aplicação de métodos científicos. Para Marconi e Lakatos (2011, p. 46) “o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, permite alcançar o objetivo, conhecimento válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Utilizou-se como procedimentos metodológicos pesquisa de natureza aplicada, descritiva e com abordagem qualitativa. Raupp e Beuren (2006) registram que a pesquisa descritiva é comumente utilizada para a análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. A abordagem qualitativa permitirá descrever a complexidade do problema investigado, analisando a interação de certas variáveis, para que seja possível compreender e classificar processos dinâmicos vivenciados no ambiente empresarial (RICHARDSON, 1999).

Raupp e Beuren (2006, p. 96) afirmam que a abordagem qualitativa tem sido usada em muitos trabalhos que investigam a prática contábil. Os autores ressaltam que “apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”. Para González Rey (2005, p. 90) a abordagem qualitativa “apresenta-se como uma linha de pesquisa, com o objetivo de criar modelos teóricos sobre a realidade estudada”. A pesquisa qualitativa se diferencia pela busca direta de dados no ambiente natural promovendo maior interação do pesquisador com o objeto de estudo.

Para a definição do procedimento de coleta de dados, optou-se pelo estudo de caso. Tais características foram escolhidas mediante a importância de se investigar uma temática recente aplicada à realidade das empresas brasileiras. Desta forma, o estudo de caso foi selecionado como abordagem mais adequada, mediante o interesse em descrever os impactos identificados pelas dinâmicas alterações tecnológicas, que impactam a gestão contábil e consequentemente, a performance organizacional.

Ludke e André (1986) consideram que o estudo de caso enfatiza a interpretação em contexto. E, favorece a melhor compreensão da manifestação geral de um problema, considerando as ações, percepções, comportamentos e interações das pessoas relacionadas à situação específica onde ocorrem, ou à problemática determinada a que estão ligadas. Quanto à forma de trabalho, os autores identificaram três fases no desenvolvimento de um estudo de caso: uma primeira aberta ou exploratória, uma segunda mais sistemática em termos de coleta de dados e uma terceira, com a análise e interpretação dos dados, seguidas da elaboração de um relatório. As pesquisas desenvolvidas a partir do método de estudo de caso, pelo fato de ser um

estudo de fenômeno bem delimitado, não devem suscitar a pretensão de promover alguma generalização, sendo esta uma acentuada limitação quanto à relevância.

Um estudo de caso é uma investigação de natureza empírica, baseia-se fortemente no trabalho de campo. Analisa uma dada entidade no seu contexto real, tirando todo o partido possível de fontes múltiplas de evidência como entrevistas, observações, documentos e artefatos (YIN, 2001). Os relatos de um estudo de caso assumem normalmente a forma de uma narrativa, cujo objetivo é contar uma história que acrescente algo de significativo ao conhecimento existente e seja, tanto quanto possível, interessante e iluminativo (STAKE, 1988). Os métodos de coleta de dados consistem em entrevistas semiestruturadas, dados documentais, observação participante e aplicação de questionários estruturados.

Para a definição do procedimento de coleta de dados, optou-se pelo estudo de caso, mediante entrevistas semiestruturadas, dados documentais, observação participante e aplicação de questionários estruturados. Dessa forma, para responder os objetivos propostos no trabalho, realizou-se uma pesquisa de campo, baseada em uma entrevista estruturada, que foi aplicada aos profissionais do escritório Contábil & Contábil, objeto desta pesquisa. O questionário, que serviu de base para execução da entrevista, foi elaborado 10 (dez) perguntas abertas relacionadas aos objetivos propostos na pesquisa, que foram respondidas por 4 (quatro) contadores especialistas experientes.

Segundo Fachin (2001, p. 133) “a pesquisa de campo é a que se realiza com o fato social situado em seu contexto natural, ou seja, em seu campo ou hábitat, sem nenhuma alteração imposta pelo pesquisador”. Logo, na pesquisa de campo procurou-se observar as peculiaridades no âmbito da empresa objeto de pesquisa, a fim de detectar um fato social (problema), e posteriormente buscar explicações por meio dos métodos e técnicas específicas. Contudo, para preservar o nome da empresa e dos entrevistados, ambos foram classificados na pesquisa como Gestor, e contadores E, I e V.

4 ANÁLISE E QUESTIONÁRIO

Para análise dos resultados obtidos na pesquisa qualitativa realizada no escritório Contábil & Contábil, localizado na Região Metropolitana de Belo Horizonte - MG, empresa optante pelo Regime Especial de Tributação Simples Nacional, que oferta serviços de contabilidade em geral, consultoria tributária, abertura e baixa de empresas, declaração de imposto de renda pessoa física. Quanto aos contratos de prestação de serviços, os mesmos são elaborados com base nos serviços que serão realizados, ou seja, detalhados, evitando-se a realização de serviços não contratos e a cobrança por parte do cliente.

Procurou-se organizar os assuntos abordados com base nas entrevistas. Assim, ao verificar se os profissionais conheciam o código de ética dos contadores, a totalidade dos entrevistados responderam que sim. Além disso, observou-se que o código é de fundamental importância e que deve ser observado de forma habitual, pois ele contém as diretrizes que o profissional deve seguir no exercício da profissão. Nesse aspecto, verifica-se que os profissionais da empresa estão alinhados com o código de ética. Sendo assim, ao verificar quem é responsável pela informação se o contador ou o cliente, a totalidade dos entrevistados disse que a responsabilidade é tanto do contador quanto do cliente, ou seja, a responsabilidade é solidária, e passível de punições. Entretanto, para o gestor da empresa, são 2 (duas) situações diferentes: o cliente é responsável pela informação repassada ao contador. Cabe ao contador a responsabilidade de aferir a veracidade da informação pois ele será responsável por ela.

De acordo com o entrevistado *contador E* diz que os dois. “O contador por instruir quais informações são necessárias e que atendam a legislação e o cliente em atender as solicitações de forma também tempestiva e organizada”. Para o entrevistado *contador I*: “é entendido que a informação é de responsabilidade do cliente. No entanto, também é entendido que o contador se torna corresponsável pelas informações que são enviadas ao fisco.” Por fim, para o entrevistado *contador V*: “a prestação da informação é solidária entre o contador e o cliente, sendo os dois responsáveis perante as possíveis punições”.

Diante opiniões dos entrevistados, vejo que a contabilidade tem a responsabilidade de organizar toda a documentação de acordo com as transações realizadas pelo cliente, registrar os fatos ocorridos durante o período, armazenar e transformar os dados em informações úteis para tomada de decisão. Assim, a informação seja ela repassada pelo cliente ou contador é necessário antes de tudo análise dos dados, seu propósito e grau de relevância, além da transparência e sua tempestividade na entrega das obrigações, seja ela acessória ou principal.

Dando prosseguimento a análise, procurou saber dos entrevistados se o contador tem o “poder” de barrar os pedidos dos clientes, verificou-se que a totalidade dos entrevistados responderam que o contador tem a prerrogativa de barrar tais pedidos, caso esteja em desacordo com a legislação e o código de ética do contador. Isso pode ser observado quando o *contador E* diz que “de certa forma sim, se for algum pedido que foge aos preceitos da legislação é obrigação do contador instruir o cliente de forma educada e objetiva que aquele pedido solicitado não é possível de ser atendido”. Para o entrevistado *contador I*: “é entendido que o contador tem o dever de orientar o cliente nas práticas em conformidade com as normas legais”. Por fim, para o entrevistado *contador V*: diz que sim, “os contadores não são obrigados a fazer serviços que estejam em desacordo com a legislação ou o código de ética do contador”.

Veja que ambas as respostas estão em consonância com o que determina o código de ética do contador, conforme a alínea (i): “comunicar, desde logo, ao cliente ou ao empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa gerar riscos e ameaças ou influir na decisão daqueles que são usuários dos relatórios e serviços contábeis como um todo”. Pode-se dizer que a determinação do código de ética do contador é perfeita, pois o risco está presente em todo e qualquer tipo de negócio, e o contador no exercício da sua profissão se reserva na condição de comunicar aos usuários da informação situações que possam trazer risco ao patrimônio.

Contudo, é notório que a profissão contábil tem passado por período de intensa evolução em decorrência das inovações tecnológicas. Dessa forma ao verificar se a utilização da certificação digital do cliente pelo profissional da contabilidade traz agilidade para o envio das obrigações acessórias, e se o mesmo conhece os riscos que estão envolvidos nesta ação, observou-se que a totalidade dos entrevistados sustentou não só os riscos envolvidos, como também o uso correto e a guarda em local seguro. Isto pode ser evidenciado quando o entrevistado *contador E* diz que “um exemplo é que pode chegar até pessoas mal-intencionadas que farão mau uso dele como usar a assinatura para fazer contratos ilegais, compra ou venda de imóveis e com isso podendo responder por uma fraude ou por um processo que não tem nada a ver com o cliente ou com sua empresa. Por isso é importante manter guardado em local seguro.”

Na opinião do entrevistado *contador I* “o risco existe no fato da responsabilidade e cuidado pelo dono do certificado em sua guarda”. Ainda de acordo com o entrevistado *contador I* “a orientação é que o certificado não deve ser cedido a terceiros, pois quem estiver de posse dele, passa a ter plenos poderes em nome do titular, podendo assinar vários documentos e ter acesso a informações sigilosas do dono do certificado”. Por fim, para o entrevistado *contador V* diz que “o certificado é a assinatura digital dos documentos, todo vez que o certificado é

utilizado representa a assinatura autorizando o envio das informações da empresa que se forem incorretas, podem trazer penalidades para a empresa”.

É notório que a certificação digital trouxe grandes benefícios aos escritórios de contabilidade, sendo um facilitador nos tramites de registro de atos societários perante as Juntas Comerciais, agilidade na transmissão das obrigações acessórias, e a emissão de documentos fiscais eletrônicos. No entanto, a falta de conhecimento das regras que disciplinam o uso desta tecnologia coloca os usuários em riscos, podendo gerar responsabilização para os administradores. Com a globalização da economia e das empresas os profissionais da Contabilidade passaram a ter cada vez mais importância na gestão dos negócios. Contudo, aumentou o nível de responsabilidade atribuída ao profissional, tanto administrativa, civil, penal e ética. Nesse sentido, foi questionado caso o contador suspeite de operações do cliente que não esteja ligado ao ramo de negócio, este deve comunicar ao Conselho de Controle de Operações Financeiras (COAF), todos foram unânimes ao responder que sim.

De acordo com os respondentes, a Resolução CFC nº 1.530/2017 tornou obrigatório que os profissionais da contabilidade comuniquem ao Coaf situações em que se depare com erros intencionais ou não dos seus clientes (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017). Até essa norma, o profissional tinha o dever de zelar pelo sigilo, mesmo em caso de identificação de irregularidades. Em relação à opinião dos entrevistados quanto a sanções que podem sofrer o contador caso não comunique aos órgãos reguladores a suspeição de irregularidades do cliente, obteve-se as respostas: 90% dos entrevistados concordam que o profissional deve sofrer as punições previstas no código de ética do profissional, em conformidade com o Inciso XXV, do Art. 3º, além de sanções civil e criminal pelos órgãos competentes. Apenas 10% respondeu que o profissional deve consultar o Conselho Regional de Contabilidade sobre como proceder (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019a).

Constata-se que o profissional contador pode sofrer sanções éticas pelo CRC, além de civil e criminal, conforme prevê A Lei Federal nº 10.406/2002 (Novo Código Civil), fixa normas para a responsabilidade daquele que, por ação ou omissão voluntária, violar um direito ou causar prejuízo a alguém (BRASIL, 2019b). Vale dizer, que a Resolução CFC nº 1.530/2017 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017), não criou obrigação nova para o contador, porque a obrigação está na Lei nº 9.613/1998, alterada pela Lei nº 12.683/2012, que dispõe sobre o crime de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores. Além disso, o contador é obrigado a comunicar ao COAF, operação financeira ou integralização de capital

social em moeda corrente superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Atualmente vários órgãos estão obrigados a fornecer informações para Receita Federal do Brasil (RFB) para fins de cruzamentos de dados e futuras fiscalizações.

Quanto a percepção dos entrevistados com relação ao SPED, desde a sua adoção até os dias atuais, a totalidade dos entrevistados responderam positivamente que o SPED trouxe mudanças significativas para a profissão contábil, bem como praticidade na entrega das declarações acessórias e melhoria no controle por parte do Fisco no que tange a redução da sonegação fiscal. Isso pode ser evidenciado quando o gestor da empresa diz que:

A minha percepção é que coube ao governo tomar medidas efetivas para reduzir a sonegação. Utilizando da tecnologia o fisco é hoje um fiscalizador muito eficiente. Sou a favor da utilização da tecnologia para evolução dos controles e de tudo que for repetitivo. O SPED trouxe mudanças significativas para a profissão contábil, cabe a nós atualização e investimentos.

Para o *contador E* “a percepção de um contador que acompanha as constantes mudanças tecnológicas é positiva, tanto em relação a segurança das informações quanto a eficiência e tempestividade. O sistema tem como objetivo também evitar fraudes”. No entendimento do *contador I* “o SPED veio para ajudar o profissional contábil. Desde a criação da nota fiscal eletrônica até a praticidade das entregas das declarações acessórias. No entanto, o profissional e as organizações correm riscos devidos aos altos valores de multas por erros ou omissões das entregas.” Por fim o *contador V* diz que o SPED “é uma forma do governo receber as informações por meio digital para conferência, análise e possível punição em menor tempo.

Constata-se que na visão dos entrevistados foram boas as perspectivas em relação ao – SPED, desde sua adoção até os dias atuais, no entanto acreditam que a quantidade de informações exigidas no Programa Validador e Assinador é ainda um exagero. Devendo ter uma melhora na simplificação das informações prestadas. Seguindo com a entrevista procurou saber na opinião dos entrevistados se o relacionamento Fisco/Contribuinte no que se refere o arbitramento de multas pelo descumprimento das obrigações acessórias é excessivo, e todos foram unânimes ao responder que sim. Além disso, acreditam que chega até ser abusivas demais. Mas que tais procedimentos são aplicados devido a cultura do povo brasileiro. Entende-se nesta última fala a questão da sonegação fiscal por parte do contribuinte que onera os cofres da administração pública.

Em seguida foi questionado se a racionalização da quantidade de obrigações acessórias, bem como sua simplificação, seria uma das alternativas para melhoria do ambiente de negócio, e todos foram unânimes ao responder que sim. Principalmente o gestor da empresa. De acordo com o *contador E* “o custo é muito alto, principalmente para as Empresas de Pequeno Porte”.

Para o *contador I* “a reforma tributária pode trazer consigo a racionalização e simplificação das obrigações acessórias”. Por fim o *contador V* diz que “com a redução das obrigações acessórias sobrar tempo para os contadores analisar melhor as informações do cliente”.

Constata-se que com a melhoria e racionalização das obrigações acessórias podem trazer benefícios para as organizações. Por outro lado, vejo que muitas obrigações acessórias poderiam ser extintas, pois a partir do momento que o contribuinte emite uma nota fiscal eletrônica, as informações nela contidas automaticamente alimentam as bases dos sistemas das administrações fazendárias, bastando apenas o cumprimento da obrigação principal. Por último, ainda sobre as obrigações acessórias, foi perguntado aos entrevistados se as constantes mudanças na legislação, às diversas informações, em várias declarações diferentes pode elevar o nível de insegurança jurídica do contribuinte, a totalidade dos entrevistados respondeu afirmativamente. Segundo o gestor da empresa, além da insegurança aumenta também o custo das transações. De acordo com o *contador E* “as diversas informações nas declarações aumenta o nível de insegurança e credibilidade do contribuinte, além de demandar tempo no preenchimento das informações, gerando ônus e risco de informações incorretas”. Para o *contador I*

A complexidade do sistema tributário brasileiro traz grandes inseguranças jurídicas para os contribuintes e o cruzamento das informações eletrônicas por parte do fisco aumenta os riscos de autuações e isso exige que as empresas invistam em sistemas ERP para cumprimentos das obrigações acessórias em conformidade com as várias normas e exigências legais.

Dentre os objetivos do fisco ao implantar o SPED, foi combater a sonegação fiscal, logo os contribuintes devem prezar pela qualidade das informações geradas de forma digital, pois qualquer divergência nos arquivos essas serão facilmente detectadas. Dessa forma coube ao contribuinte necessidade de investir em sistemas de controle. Diante disso, vejo que os escritórios de contabilidade estão vivendo uma nova realidade, com utilização de software e tecnologia avançada de ponta otimizando processos e melhorando controles.

Por fim segundo o *contador V* diz que “no Brasil não é fácil acompanhar as mudanças feitas pela legislação, o que deixa insegurança na qualidade dos serviços prestados”. Por lei o profissional contador que presta serviços sem vínculo empregatício tem que formalizar contrato de prestação de serviços com o cliente, conforme dispõe a Resolução CFC 1.457/2013, essa mesma norma orienta que os contratos antigos podem ser atualizados por meio de aditivos, dando tranquilidade para o profissional exercer sua profissão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013).

De acordo com o código de ética do contador o profissional deve estabelecer, por escrito, o valor dos serviços em suas propostas de prestação de serviços profissionais; abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento. Nesse sentido, o profissional deve se pautar a sua conduta ética, dentro dos limites da licitude com honestidade e bom senso.

5 CONCLUSÃO

O propósito deste trabalho surgiu da necessidade do conhecimento da corresponsabilidade do escritório contábil pelas informações transmitidas pelos clientes, na percepção dos colaboradores do escritório objeto de pesquisa, localizado na Região Metropolitana de Belo Horizonte – MG. Para o desenvolvimento da pesquisa, utilizou-se como procedimentos metodológicos pesquisa de natureza aplicada, descritiva e com abordagem qualitativa. Mediante coleta de dados, com entrevistas semiestruturadas, dados documentais, observação participante e aplicação de questionários estruturados. Nesse sentido, a pesquisa teve como objetivos específicos verificar a percepção dos colaboradores em seu ambiente profissional quanto às demandas recebidas dos clientes, bem como a responsabilidade Civil, Ética e Penal do profissional de contabilidade.

O objetivo geral da pesquisa foi verificar a percepção dos contadores no seu âmbito profissional a respeito da responsabilidade pela transmissão das informações repassadas pelo cliente. Nesse aspecto pode-se dizer que o objetivo foi alcançado mediante resultado da pesquisa aplicada e referencial teórico. Conforme o Novo Código Civil Art. 1.177, Parágrafo único diz que: “No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos” (BRASIL, 2019b).

Quanto ao resultado da pesquisa, de forma geral, na percepção dos profissionais contadores consultados, verificou-se que o SPED trouxe benefícios na elaboração e transmissão das informações as administrações fazendárias de maneira mais rápida e segurança nas apurações dos impostos, eliminando processos repetitivos que consumiam tempo. Mas ainda é limitado devido ao número excessivo de obrigações acessórias que se tem de reportar ao Fisco, não sobrando muito tempo para análise das informações dos clientes.

Em síntese, de acordo com os contadores entrevistados, a complexidade da legislação brasileira, especialmente a tributária e suas constantes alterações, e o uso de novas tecnologias,

tem sido o grande desafio do profissional contador, que para permanecer no mercado tem que se manter constantemente atualizado. Segundo os colaboradores a área da contabilidade oferece diversos ramos de atuação, e uma delas é a consultoria, em que o profissional exerce o papel de auxiliar o empresário indicando alternativas para as melhores saídas de situações diversas. Por exigir boa capacitação e expertise, poucos contadores optam por seguir esse caminho. Por outro lado, os riscos implícitos envolvidos na atividade de contabilidade pode ser a perda de um arquivo digital, multa por atraso na entrega de obrigação acessória, a complexa legislação que muda a todo momento, má fé de colaboradores que comete erro intencional prejudicando o cliente, ou mesmo quando o cliente omite entrega de documentos.

Em face deste contexto, sabe-se que os riscos são imprevisíveis e nem sempre é possível ser mitigados por completo, além do mais os eventos não tem momento certo para acontecer, mesmo quando previstos. Uma maneira de se proteger desses eventos desastrosos que o escritório contábil encontrou, foi contratar um seguro de responsabilidade civil profissional, que abrange todos seus clientes. Por fim, diante tudo isso, a contabilidade está vivendo novos tempos, com isso o profissional contador deve ficar atento a educação continuada, estar atualizado e contextualizado com os assuntos do dia a dia do mercado, ser um profissional moderno e comprometido com a profissão, e acima de tudo pautar-se com ética e honestidade em suas condutas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de janeiro de 2007**. Dispõe sobre Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Brasília, DF: Presidência da República, 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm. Acesso em: 18 fev. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 novembro de 2018**. Dispõe sobre a regulamentação, a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Aceso em: 10 nov. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943**. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Brasília, DF: Presidência da República, [1983]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5844.htm#art39. Acesso em: 10 nov. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá Outras Providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em 04 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Dispõe sobre Novo Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2019b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em 18 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.709/18, de 14 de agosto de 2014.** Dispõe sobre a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Brasília, DF: Presidência da República, [2019c]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709.htm Acesso em: 30 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm Acesso em 04 de nov. 2019.

CAMARGO, Bruna Faccin *et al.* Ética no horizonte do profissional contábil. **Revista Interdisciplinar de Ensino, Pesquisa e Extensão**, v. 2, n. 1, p. 2014. Disponível em: <http://www.revistaelectronica.unicruz.edu.br/index.php/electronica/article/view/1568>. Acesso em: 20 ago. 2019.

CASAGRANDE, Valéria Nalli; ALMEIDA, Juliana Viana de; MOURA, Fernando Santos. Escrituração digital: percepção dos profissionais da contabilidade em relação aos impactos da adoção do Sped. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 44, n. 213, p. 66-79, maio/jun, 2015. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1267/920> Acesso em: 15 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Código de ética profissional do contador.** Brasília: CFC, 2019a. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2019/NBCPG01. Acesso em 17 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 1.457, de 13 de dezembro de 2013.** Dispõe sobre a obrigatoriedade do contrato de prestação de serviços contábeis e dá outras providências. Brasília: CFC, 2013. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001457 Acesso em: 30 nov. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 1.530, de 22 de setembro de 2017.** Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e organizações contábeis para cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 9.613/1998 e alterações posteriores. Brasília: CFC, 2017. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/001530&arquivo=Res_1530.doc. Acesso em: 14 out. 2019.

CORTEZ, Maria Critistina de Oliveira; LONARDONI, Mário. A responsabilidade civil do contabilista: aspectos legais dos atos e omissões praticados no exercício da profissão. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 25, n. 1, p. 48-61, jan./abr. 2006. Disponível em <https://www.redalyc.org/pdf/3071/307127129005.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2019.

DANTAS, Edmundo Brandão. **A importância da pesquisa para a tomada de decisões.** [S. l.]: Biblioteca on-line de Ciências da Comunicação, 2013. Disponível em:

https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&lr=lang_pt&as_sdt=0%2C5&q=A+import%C3%A2ncia+da+pesquisa+para+a+tomada+de+decis%C3%B5es&btnG= Acesso em: 18 fev. 2019.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GERON, Cecília Moraes Santostaso *et al.* SPED: sistema público de escrituração digital: percepção dos contribuintes em relação aos impactos de sua adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 5, n. 2, p. 44-67, maio/ago. 2011. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&lr=lang_pt&as_sdt=0%2C5&q=Sistema+P%C3%BAblico+de+Escritura%C3%A7%C3%A3o+Digital%3A+Percep%C3%A7%C3%A3o+dos+contribuintes+em+rela%C3%A7%C3%A3o+os+impactos+de+sua+ado%C3%A7%C3%A3o&btnG=. Acesso em: 14 jun. 2019

GONZÁLEZ REY, Fernando. **Pesquisa qualitativa e subjetividade**: os processos de construção da informação. São Paulo: Cengage Learning, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988**. Curitiba: IBPT, 2017. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2603/Brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-5-4-milhoes-desde-a-Constituicao-de-1988>. Acesso em: 18 ago. 2019.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo, Editora Pedagógica e Universitária, 1986. 99 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10. ed. atualizada conforme a Lei Nº 11.638/07, MP Nº 449/08 Lei Nº 11.941/09 e pronunciamentos do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Denis dos Reis; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. SPED - sistema público de escrituração digital: um estudo do nível de qualificação dos profissionais contábeis em uma cidade do estado de Minas Gerais. *Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ*, v. 21, n. 1. p. 57-69, 2016. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&lr=lang_pt&as_sdt=0%2C5&q=SPED+-+SISTEMA+P%C3%9ABLICO+DE+ESCRITURA%C3%87%C3%83O+DIGITAL%3A+UM+ESTUDO+DO+N%C3%8DVEL+DE+QUALIFICA%C3%87%C3%83O+DOS+PROFIS+SIONAIS+CONT%C3%81BEIS+EM+UMA+CIDADE+DO+ESTADO+DE+MINAS+GERAIS&btnG=. Acesso em: 19 fev. 2019

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUSCHEL, Marcia Erna. O impacto do sped na contabilidade: desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 10, n. 29, 2011. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&lr=lang_pt&as_sdt=0%2C5&q=O+impacto+do+sped+na+Contabilidade+desafios+e+perspectivas+do+profissional+cont%C3%A1bil&btnG= Acesso em 18 de fev. 2019.

STAKE, R. Case study methods in educational research: Seeking sweet water. In: JAEGER, R. M. (Ed.). **Complementary methods for research in education**. Washington, DC: AERA, 1988.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Tradução Daniel Grassi. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZORZI, Guilherme Tomiello. **Responsabilidade perante aspectos legais e éticos: um estudo para valorização da profissão contábil**. 2011. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/1460/TCC%20Guilherme%20Tomiello%20Zorzi.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 16 ago. 2019.

ANEXO - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Convido você a participar da pesquisa intitulada: Co-Responsabilidade Do Escritório Contábil Pelas Informações Transmitidas Pelos Clientes. Esta pesquisa está sendo realizada pelo pós-graduando do curso MBA em Conformidade Fiscal Compliance e Governança Tributária Marcelo Caetano de Oliveira, sob orientação do professor Cleyton Izidoro, da instituição Bluetax. Nesse contexto o presente estudo teve por objetivo avaliar a percepção dos contadores no seu âmbito profissional a respeito da responsabilidade pela transmissão das informações repassadas pelo cliente. Dessa forma, conto com sua contribuição, pois sua participação é de primordial importância.

- 1) Você conhece o código de ética dos contadores?
- 2) Na sua percepção quem é responsável pela informação o contador ou o cliente?
- 3) O contador deve ter o poder de “barrar” os pedidos dos clientes?
- 4) A utilização da certificação digital do cliente pelo profissional da contabilidade em muitos momentos traz agilidade para o envio das obrigações acessórias. Você conhece os riscos que estão envolvidos nesta ação?
- 5) Caso o contador suspeite de operações do cliente que não esteja ligado ao ramo de negócio, este deve comunicar ao Conselho de Controle de Operações Financeiras – COAF?
- 6) Caso o contador não comunique ele estará sujeito a sofrer quais tipos de punições?
- 7) Qual a percepção do profissional da contabilidade em relação ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, desde a sua adoção até os dias atuais?
- 8) Na sua opinião o relacionamento Fisco/Contribuinte no que se refere o arbitramento de multas pelo descumprimento das obrigações acessórias é excessivo?
- 9) A racionalização da quantidade de obrigações acessórias, bem como sua simplificação, seria uma das alternativas para melhoria do ambiente de negócio?
- 10) As constantes mudanças na legislação, as diversas informações em várias declarações diferente pode elevar o nível de insegurança jurídica do contribuinte?

A RELEVÂNCIA DA PERÍCIA CONTÁBIL NOS PROCESSOS FALIMENTARES

Alexandre Pimenta Gonçalves

Orientador: Cleyton Izidoro

RESUMO

Os processos judiciais falimentares necessitam de laudos periciais contábeis que atestem o verdadeiro estado financeiro e patrimonial da sociedade devedora em crise, evidenciando também, quando existente, a fraude lesiva aos credores. Todavia, nem sempre os referidos laudos têm se mostrado aptos aos fins colimados. Assim, o objetivo desse artigo é demonstrar, por meio de um caso concreto, a relevância da perícia contábil investigando e apontando a existência de fraudes financeiras e patrimoniais, típicas de crimes falimentares, a possibilitar a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade devedora, a responsabilização civil ou pessoal de seus sócios, e a reparação financeira dos credores. Quando há nos processos judiciais falimentares um competente e conclusivo laudo pericial contábil de falência, apontando e comprovando a existência de fraudes contábeis e financeiras, a possibilidade de ressarcimento financeiro aos credores é muito maior. E o caso concreto apresentado nesse trabalho é hábil e contundente ao demonstrar a relevância da perícia contábil nos processos judiciais falimentares, apontando a existência inequívoca de crimes falimentares que viabilizaram o manejo da competente ação judicial de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade devedora, a fim de reparar o prejuízo sofrido pelos credores.

Palavras-chave: Fraudes. Falência. Laudo Pericial Contábil. Desconsideração da Personalidade Jurídica da Sociedade Devedora. Ressarcimento Financeiro aos Credores.

1 INTRODUÇÃO

Os processos judiciais falimentares necessitam de laudos periciais contábeis que atestem o verdadeiro estado financeiro e patrimonial da sociedade devedora em crise, evidenciando também, quando existente, a fraude lesiva aos credores, muito embora nem sempre os referidos laudos tenham se mostrado aptos aos fins colimados. O que se tem visto, na prática, são alguns processos falimentares que entram e saem do Poder Judiciário sem a detecção de fraudes cometidas por sócios e terceiros interessados.

As falências estão regulamentadas pela Lei 11.101/2005 (BRASIL, 2014) e outras leis que a alteram, abrangendo o empresário e a sociedade empresária. Excetuam-se desse normativo, em um primeiro momento, as instituições financeiras, públicas ou privadas, as cooperativas de crédito, os consórcios, as entidades de previdência complementar, as sociedades operadoras de planos de assistência à saúde, as sociedades seguradoras, as sociedades de capitalização e outras entidades legalmente equiparadas às anteriores. Por meio dessa legislação o Juiz da Vara Empresarial nomeia um Administrador Judicial para fiscalizar os processos falimentares. E esse Administrador Judicial, por sua vez, indica um Perito Contábil de sua confiança para, depois de ser nomeado pelo Juízo, realizar uma análise técnica investigativa nos livros, autos do processo e demais documentos da sociedade devedora.

E do exame investigativo dos elementos contidos nos autos falimentares, realizado por um perito contábil nomeado pelo Juízo Empresarial, surge a possibilidade de caracterização de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial a desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade falida. Esse fenômeno jurídico da desconsideração da personalidade jurídica visa responsabilizar civilmente os administradores ou os sócios falidos e assim reparar os prejuízos sofridos pelos credores, tornando-se realidade, entretanto, somente quando há nos autos um conclusivo, competente e investigativo laudo pericial contábil. Assim, pergunta-se: A possibilidade de ressarcimento financeiro aos credores da massa falida é ou não maior quando há nos autos um competente e conclusivo laudo pericial contábil de falência apontando e comprovando a existência de fraudes contábeis e financeiras, típicas de crimes falimentares?

No intuito de evidenciar o abuso da personalidade jurídica, esse artigo abordará o caso concreto da empresa “Diamante X” que teve seu decreto de quebra declarado pelo Juízo Empresarial de Belo Horizonte. Em tal processo judicial o laudo pericial contábil de falência de autoria deste signatário apontou e comprovou a existência de fraude financeira e contábil. Descrevendo de forma sintética o estratagema, a sociedade falida “Diamante X” apresentou em seu balanço contábil saldos de estoques e de imobilizados bastante consideráveis, muito embora a arrecadação realizada pelo Administrador Judicial, logo após o decreto de quebra, não tenha encontrado a totalidade dos referidos bens, caracterizando a fraude falimentar. A devedora apresentou também em sua peça contábil passivos em cifras bem maiores que as declaradas pelos próprios credores, titulares desses passivos, caracterizando assim o famigerado passivo fictício e a consequente omissão de receitas por parte da Falida. Outra irregularidade encontrada nesse processo falimentar da empresa “Diamante X” foi a inexistência ou a não apresentação de seus livros contábeis e fiscais.

Ante o exposto, o objetivo geral desse artigo é demonstrar por meio de um caso concreto a relevância da perícia contábil nos processos falimentares, investigando e apontando fraudes financeiras e patrimoniais, típicas de crimes falimentares, a possibilitar a desconsideração da personalidade jurídica do devedor, a responsabilização civil de seus sócios, e a reparação dos prejuízos sofridos pelos credores. Ainda mais, diante do nível de governança tributária estabelecida pelo governo às empresas brasileiras, que permite o rastreamento de informações pelas peças fiscais já entregues. Desta maneira, o serviço de inteligência da Receita Federal, diante das fontes de informação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) a ação de perícia é impactada, favorecendo redução no tempo de coleta das informações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A recente redação do art. 50 do Código Civil, por meio da Lei 13.874/2019, também conhecida como "Lei da Liberdade Econômica", passou a definir os conceitos de confusão patrimonial e desvio de finalidade, que antes eram indefinidos e causavam insegurança jurídica (BRASIL, 2019). Atualmente, por expressa disposição legal, está proibido o envolvimento de outra empresa do mesmo grupo econômico para saldar dívidas da sociedade falida, salvo se estiverem presentes os requisitos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica, como a inequívoca caracterização de fraude discurrida nesse artigo. Sobre a caracterização de desvio de finalidade ou confusão patrimonial a desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade falida o legislador pátrio dispôs, no Código Civil, o seguinte:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. [...] (BRASIL, 2019).

Ainda em relação ao abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, a legislação falimentar dispõe, em seu artigo 82, que

a responsabilidade civil dos envolvidos na fraude será apurada no próprio Juízo Empresarial. Referido dispositivo legal também especifica o procedimento a ser adotado no caso de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade falida, ressaltando a necessidade de realização de perícia contábil específica nesse processado, que é um incidente processual ligado à ação principal de falência. E o parágrafo 2º do referido artigo 82 da Lei de Falências, Lei 11.101/2005, aduz que os bens particulares dos sócios podem restar indisponíveis antes mesmo do julgamento final dessa ação de responsabilidade civil (BRASIL, 2014). Medida essa imprescindível para concretar em realidade um eventual ganho de causa dos credores. Diz o art. 82 da Lei Falimentar (BRASIL, 2014), que “O juiz poderá [...] ordenar a indisponibilidade de bens particulares dos réus, em quantidade compatível com o dano provocado, até o julgamento da ação de responsabilização”.

Além de a legislação tributária obrigar a sociedade falida a elaborar periodicamente seus livros comerciais, a legislação falimentar corrobora essa exigência. É o que dispõe o artigo 104 da Lei de Quebra. E os artigos sobre os crimes falimentares em espécie da Lei 11.101/2005, denominados de “Fraude a Credores”, que estão sendo citados nesse trabalho, encontram-se a seguir estampados, pelo fato de serem indispensáveis ao melhor entendimento do caso concreto, nos artigos 168, 171, 173 e 178. Nada obstante, o Administrador Judicial deverá manejar a ação de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade falida quando estiver na posse de um competente laudo pericial contábil de falência que aponte e comprove a existência de crimes falimentares. Para tanto, o art. 186 da Lei de Quebra, dispõe e reforça, em seu caput e parágrafo único, a imprescindibilidade do laudo pericial contábil em um processo judicial falimentar, realizando exames diversos na escrituração contábil da sociedade falida (BRASIL, 2014).

Migilari Júnior (2006) discorre que fraude é todo e qualquer meio destinado a alcançar o ilícito. A fraude induz em erro terceira pessoa, com o fim de obter lucro, apropriando de meio enganoso, malicioso, dolosamente provocado. Fazzio Júnior (2005) exemplifica a fraude da seguinte forma: “[...] os atos gratuito de transferência de bens de qualquer índole economicamente apreciáveis, o perdão de dívida, realizados pelo empresário, geram danos aos credores”. Sobre fraudes relacionadas às operações fictícias, a fim de dar por ocorrido o que não aconteceu ou mesmo alterar a substância do que efetivamente ocorreu, Mamede e Cotta Mamede (2010, p. 130), assinalam: “[...] com o objetivo de apropriar-se de ativos da sociedade, pode o administrador societário recorrer a operações fictícias, devidamente registradas nos talonários de nota fiscal e nos livros contábeis, mas que efetivamente não ocorreram ou que se verificaram de forma diversa”.

3 METODOLOGIA

A metodologia desenvolvida para a pesquisa compreendeu a análise descritiva de um caso de perícia, com a abordagem qualitativa, por meio da coleta de dados primária, com observação participante, análise de dados documentais e dados secundários, pelo cruzamento das informações governamentais. Esse trabalho foi desenvolvido com base em pesquisa descritiva aplicada referente a um estudo de caso, com a observação participante de um dos autores a um processo ocorrido em 2018. No referido laudo pericial contábil apurou-se um exacerbado conjunto de aspectos temerários e característicos de serem tidos pelo Juízo como típicos de crimes falimentares, capitulados pela Lei 11.101/2005. Tais irregularidades, advindas de fraude contábil e financeira, propiciaram ao Administrador Judicial nomeado pelo Juízo Falimentar a oportunidade de manejar ações de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade falida, a fim de buscar a reparação financeira dos credores prejudicados com a fraude.

O referido processo falimentar e seus incidentes, como o incidente de extensão dos efeitos da falência a outra pessoa jurídica envolvida nas irregularidades, e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica da falida e dessa outra pessoa jurídica envolvida na fraude, encontram-se atualmente em trâmite na 2ª vara empresarial de Belo Horizonte, MG. No Anexo I, estampa-se parte do referido laudo pericial oficial de falência com as irregularidades que originaram as mencionadas ações judiciais visando o ressarcimento financeiro dos credores.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

Com base no caso concreto apresentado constata-se que a sociedade falida não apresentou em Juízo, ou fora dele, na falência, os seus livros contábeis obrigatórios, impressos ou digitais (ECD/Sped), quais sejam os livros “Diário” e “Razão” de 2012 a 2015, incluso neles a escrituração contábil nos termos da legislação comercial e fiscal. A Falida também não apresentou o livro obrigatório “Registro de Inventário”, no qual deveriam estar registrados os estoques existentes no término dos anos-calendários de 2012, 2013, 2014 e 2015 (Art. 104, II, da Lei 11.101/2005). Frise-se ainda que a Falida deixou de apresentar durante a recuperação judicial, e, depois, na falência, os balancetes contábeis dos meses de março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2015, observando que a data da publicação da falência ocorreu no dia 12 de agosto de 2015.

Nada obstante, comparando o Auto de Arrecadação de estoques realizado na falência e o saldo da conta de “estoques”, registrado no último balancete contábil apresentado pela Falida, constata-se a existência de significativa diferença, falta de estoques, no montante de R\$ 4.832.527,83 (quatro milhões oitocentos e trinta e dois mil quinhentos e vinte e sete reais e oitenta e três centavos). O fato agrava-se na medida em que não foi apresentado em Juízo, ou fora dele, na falência, os balancetes contábeis e livros obrigatórios. Além disso, a sociedade falida, por intermédio da Sra. ..., representante da sócia controladora “[...] LTDA”, detentora 86,30% (oitenta e seis vírgula trinta por cento) das cotas do capital social da Falida, declarou nos autos que a Falida operava junto ao banco Citibank, informando inclusive a respectiva agência e conta. Todavia, tal afirmativa da Sra. ..., prestada em “Termo de Comparecimento”, ao ser perguntada “em quais bancos operava” a Falida, não encontra respaldo no último balancete datado de 28/02/2015.

Outra irregularidade apurada foi a seguinte: O último balancete apresentado, datado de 28/02/2015, registra saldo a receber da “[...] LTDA”, sócia controladora da Falida, no montante de R\$ 835.745,64 (oitocentos e trinta e cinco mil setecentos e quarenta e cinco reais e sessenta e quatro centavos), originário de contrato de mútuo. De se notar que o Juízo Empresarial já decretou a extensão dos efeitos da falência à referida sociedade “[...] LTDA” e que também se encontra em curso o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica de tal sociedade.

A constatação da existência de passivo fictício no balanço contábil da devedora caracteriza outra irregularidade típica de fraude a credores, adiante descrita: O último balancete contábil apresentado pela Falida, datado de 28/02/2015, registra saldo a pagar à Sra. [...] - representante da sócia controladora, “[...] LTDA” -, no montante considerável de R\$ 6.687.096,37 (seis milhões seiscentos e oitenta e sete mil noventa e seis reais e trinta e sete centavos), originário de contrato de mútuo (f. ...). Nada obstante, de se notar que o Juízo Empresarial já decretou a extensão dos efeitos da falência à “[...] LTDA” (processo nº ...); que se encontra em curso o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica de tal sociedade (processo nº ...); que não há nos autos a identificação e muito menos a comprovação da origem desses vultosos recursos registrados na contabilidade da Falida, a título de empréstimos/mútuos realizados pela Sra. [...]; e que não foram apresentados na falência os livros obrigatórios e balancetes contábeis da Falida. Sendo assim, não há como reconhecer a existência dessa duvidosa obrigação da Falida, restando caracterizado, em tese, a existência de passivo fictício e respectiva presunção de omissão de receitas por parte da Falida. Noutros termos, caracterizado está a existência de receitas da Falida mantidas à margem de sua escrituração contábil oficial.

Relacionando com a Legislação Falimentar as ocorrências descritas anteriormente, há, em tese, indícios de cometimento de crimes previstos nos artigos nºs 168, 171, 173 e 178, da Lei 11.101/2005 (BRASIL, 2014). E ao se enquadrarem nos artigos 168 e seguintes da legislação falimentar, ou seja, ao ser caracterizada em laudo pericial contábil falimentar a fraude a credores, os sócios falidos e demais envolvidos passaram a responder processos civis e penais. E tiveram também seus bens particulares arrestados em processos judiciais relacionados à extensão da falência à outra pessoa jurídica e à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade falida e dessa outra pessoa jurídica envolvidas na fraude a credores.

5 CONCLUSÃO

Os processos judiciais falimentares necessitam de laudos periciais contábeis que atestem o verdadeiro estado financeiro e patrimonial da sociedade devedora em crise, evidenciando também, quando existente, a fraude lesiva aos credores, muito embora nem sempre os referidos laudos tenham se mostrado aptos aos fins colimados. Nesse sentido, de se notar que quando há nos autos um competente e conclusivo laudo pericial contábil de falência apontando e comprovando a existência de fraudes contábeis e financeiras, típicas de crimes falimentares, a possibilidade de ressarcimento financeiro aos credores da massa falida é muito maior.

O caso concreto apresentado nesse trabalho, por meio de laudo pericial contábil de falência da empresa “Diamante X”, evidenciou a existência de fraude a credores típicas de crimes falimentares. Tais irregularidades possibilitaram ao Administrador Judicial manejar ações judiciais de responsabilização civil de sócios e demais envolvidos na fraude. E, com a adoção desses procedimentos judiciais de extensão dos efeitos da falência a outra pessoa jurídica e de desconsideração da personalidade jurídica de tais sociedades, tornou-se possível viabilizar o pagamento dos credores da massa falida. Os mencionados processos judiciais encontram-se atualmente em curso na segunda vara empresarial de Belo Horizonte, MG.

Nada obstante, conclui-se que o labor pericial de apuração de fraudes falimentares exige do profissional da contabilidade muito mais do que conhecimentos comuns da atividade científica contábil. É necessário possuir também conhecimentos da área jurídica, econômica administrativa e tecnológica, entre outros, além de senso inquisitivo e do anelo incorruptível de compromisso com a verdade. Com relação à necessidade dos conhecimentos tecnológicos e contábeis de se destacar a necessidade de conhecimento avançado do Sped, que é o programa da Receita Federal do Brasil que abrange a Escrituração Contábil Digital (ECD) ou Sped Contábil e a Escrituração Fiscal Digital (EFD) ou Sped Fiscal.

O perito contábil falimentar precisa conhecer também o “ReceitanetBX”, que é um sistema capaz de transmitir arquivos da base da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como o Download da ECD e ECF enviadas ao SPED, para os contribuintes, representantes legais de empresas, procuradores autorizados por procuração eletrônica, servidores da Receita Federal ou entidades conveniadas. Cabe acrescentar aqui, como beneficiário do sistema ReceitanetBX, o próprio perito contábil nomeado pelo Juízo Falimentar ou Empresarial, desde que haja autorização judicial específica nesse sentido.

Portanto, alcançado o objetivo geral desse artigo, por meio da demonstração de um caso concreto de fraude falimentar, de se repisar que só um competente e investigativo laudo pericial contábil de falências pode detectar e caracterizar com maior transparência e fidedignidade o ato fraudulento, de forma a reparar com maior segurança os prejuízos sofridos pelos credores. Fraude contábil e financeira essa que resulta inequivocamente em favorecimento dos sócios falidos e demais envolvidos. Lado outro, de se ressaltar que este trabalho não pretende abordar temas acabados no campo das fraudes contábeis falimentares, muito menos esgotá-los na seara do direito empresarial e das ciências contábeis, pois trata-se de matéria ampla e de alta complexidade técnica. Fica ainda a sugestão de aprimoramento deste trabalho considerando a inegável extensão, relevância e complexidade da matéria.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro 2005**. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: Presidência da República, [2014]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Nova Lei de falências e recuperação de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MAMEDE, Gladston; COTTA MAMEDE, Eduarda. **Separação, divórcio e fraude na partilha de bens: simulações empresariais e societárias**. São Paulo: Atlas, 2010.

MIGLIARI JÚNIOR, Arthur. **Crimes de recuperação de empresas e de falências**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

ANEXO I – CASO FALIMENTAR DE REFERÊNCIA

I – LIVROS E BALANCETES CONTÁBEIS NÃO APRESENTADOS NO JUÍZO FALIMENTAR, CARACTERIZANDO, EM TESE, CRIME FALIMENTAR

A Recuperanda, hoje na condição de Falida, vinha apresentando periodicamente os seus balancetes mensais à análise da perícia do Juízo. O último balancete apresentado foi o do mês de ... (f. ...). Nada obstante, de se notar a existência nos autos da ... folha do balancete da Falida do mês de ..., no qual se encontra inserido, de forma ilegível e incompleta, somente uma parte do ativo circulante (f. ...). Todavia, a Falida deixou de apresentar, durante a recuperação judicial, os balancetes contábeis dos meses de março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2015, observando que a data de publicação da falência é 12 de agosto de 2015. No “Termo de Comparecimento Judicial”, a Falida, por intermédio da Sra. ..., informa que os livros contábeis seriam “entregues ao administrador judicial com devida comprovação nos autos posteriormente (...)” (f. ...). Ressalte-se, por oportuno, que a perícia do Juízo não localizou nos autos o sugerido documento de comprovação de entrega de livros da Falida ao Administrador Judicial. Já no “Termo de Declarações” datado de 18 de agosto de 2016, um ano após a data da publicação da sentença de falência (12 de agosto de 2015), a Sra. ..., representando a sócia controladora da Falida, ... Ltda., declara que estaria naquele ato depositando em juízo os livros contábeis obrigatórios da Falida do ano de 2015 (f. ...). De se notar que em tal declaração judicial a Falida não especifica quais seriam os livros contábeis que, em tese, estariam sendo depositados em juízo. Nada obstante, a perícia do Juízo informa que não localizou nos autos a certidão da Secretaria do Juízo atestando o recebimento dos livros obrigatórios da Falida. Adiante, ainda segundo o “Termo de Declarações” de 18 de agosto de 2016, a Sra. ..., representando a sócia controladora da Falida, ..., declara em juízo que “os demais arquivos magnéticos do período da Recuperação, já se encontram na posse do eminente Perito designado para acompanhar referido procedimento.” (f. ...). Ante o exposto, a perícia do Juízo declara que somente recebeu da Recuperanda cópias de seus balancetes mensais do período de novembro de 2012 a fevereiro de 2015, nos formatos “PDF” e “Excel”, e tão-somente uma cópia em “PDF” dos livros “Diário” e “Razão”, dos anos de 2012 e 2013, não estando, portanto, na posse de nenhum livro contábil oficial da Falida. Em resumo, os livros obrigatórios não apresentados pela Falida, na falência, são os livros (ECD-Sped) “Diário” e “Razão”, dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, incluso neles a escrituração contábil nos termos da legislação comercial. Os livros “Registros de Inventário” também não foram apresentados pela Falida, na falência, nos quais deveriam estar registrados os estoques existentes nos términos dos anos-calendários de 2012, 2013, 2014 e 2015. Lado outro, a Falida informa nos autos a ocorrência de um incêndio e consequente queima de seus arquivos contábeis, “incluindo todos os livros contábeis e fiscais, lançamentos e respectivos documentos da rotina empresarial até o mês 09/2014.” (f. ...). Nesse particular, de se salientar, todavia, que os livros contábeis e fiscais da Falida encontram-se sob a plataforma eletrônica do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, desde o ano de 2010, não sendo livros físicos, propriamente ditos, e sim livros digitais que poderiam e podem ser acessados eletronicamente pela base de dados da Receita Federal do Brasil, além da possibilidade de terem sido - e serem - impressos novamente, em casos de perda ou extravio. Nesse contexto, de se observar o que consta no laudo pericial contábil da recuperação judicial, datado de 18 de julho de 2013, anteriormente juntado aos autos: Os livros “Diários” da Recuperanda, relativos aos períodos de 2010, 2011 e 2012, ainda não se encontram registrados/autenticados na Junta Comercial de Minas Gerais. Questionado, o contador da Recuperanda, Sr. ..., apresentou-nos as guias de pagamentos das taxas para autenticações digitais de livros junto à JUCEMG e as respectivas consultas da situação da escrituração contábil da Recuperanda (DOC. 1), com os seguintes dizeres: “A escrituração encontra-se na base de dados do Sped e está sendo processada pela Junta Comercial”. De se observar

também que o auto de arrecadação elaborado pelo Leiloeiro Público Oficial, Sr. ..., em 21 de setembro de 2015, não contempla no respectivo inventário a arrecadação de livros obrigatórios da Falida. (Art. 104, II, e 110, § 2º, da Lei 11.101/2005) (f. ...). Ante o exposto, de se concluir que a Falida não apresentou em Juízo, ou fora dele, na falência, os seus livros contábeis obrigatórios, impressos ou digitais (ECD/Sped), quais sejam os livros “Diário” e “Razão” de 2012 a 2015, incluso neles a escrituração contábil nos termos da legislação comercial e fiscal. A Falida também não apresentou o livro obrigatório “Registro de Inventário”, no qual deveriam estar registrados os estoques existentes no término dos anos-calendários de 2012, 2013, 2014 e 2015 (Art. 104, II, da Lei 11.101/2005). Frise-se ainda que a Falida deixou de apresentar durante a recuperação judicial, e, depois, na falência, os balancetes contábeis dos meses de março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2015, observando que a data da publicação da falência ocorreu no dia 12 de agosto de 2015.

II – ESTOQUES ARRECADADOS PELO LEILOEIRO E PELO ADMINISTRADOR JUDICIAL EM MONTANTE BEM INFERIOR AO DESCRITO NO BALANÇO CONTÁBIL DA SOCIEDADE FALIDA, CARACTERIZANDO, EM TESE, CRIME FALIMENTAR

O Auto de Arrecadação dos bens da Falida elaborado pelo Leiloeiro Oficial, Sr. ..., assinado também pela douta Administração Judicial, Dr. ..., aponta a existência de estoques no valor total de apenas R\$ 104.936,00, em 21 de setembro de 2015, quando, lado outro, o último balanço contábil apresentado pela Falida, datado de 28 de fevereiro de 2015, aponta a existência de significativo saldo em estoques, no valor total de R\$ 4.937.463,83 (f. ...). A diferença entre os estoques arrecadados na falência e o respectivo saldo contábil registrado no último balancete apresentado pela Falida é de R\$ 4.832.527,83 (quatro milhões oitocentos e trinta e dois mil quinhentos e vinte e sete reais e oitenta e três centavos). O fato agrava-se na medida em que não foi apresentado em Juízo, ou fora dele, na falência, conforme mencionado no item IV deste laudo, os balancetes contábeis dos meses de março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2015; o livro obrigatório “Registro de Inventário”, no qual deveriam estar registrados os estoques da Falida existentes no término dos anos-calendários de 2012, 2013, 2014 e 2015; e os livros contábeis digitais obrigatórios (ECD/Sped), quais sejam os livros “Diário” e “Razão” de 2012 a 2015, incluso neles a escrituração contábil nos termos da legislação comercial e fiscal (Art. 104, II, da Lei 11.101/2005).

III – INFORMAÇÃO PRESTADA PELA SÓCIA, SRA. ..., EM “TERMO DE COMPARECIMENTO” INFORMANDO A EXISTÊNCIA DE CONTA BANCÁRIA DA SOCIEDADE FALIDA JUNTO AO BANCO CITIBANK, MUITO EMBORA TAL CONTA BANCÁRIA NÃO ESTEJA REGISTRADA NO RESPECTIVO BALANÇO CONTÁBIL, CARACTERIZANDO, EM TESE, CRIME FALIMENTAR

A Falida, por intermédio da Sra. ..., representante da sócia controladora “... LTDA”, detentora 86,30% (oitenta e seis vírgula trinta por cento) das cotas do capital social da Falida, nos termos da cláusula quinta da vigésima terceira alteração e consolidação contratual, declarou nos autos que operava junto ao banco ..., informando inclusive a respectiva agência, nº ..., e conta, nº ... (f. ...). Tal afirmativa prestada em “Termo de Comparecimento” pela Sra. ..., ao ser perguntada “em quais bancos operava” a Falida, não encontra, todavia, respaldo no último balancete datado de 28/02/2015 (f. ...). O quadro comparativo abaixo estampado demonstra as contas bancárias da Falida informadas em Juízo pela Sra. ..., conforme “Termo de Comparecimento”, e as contas bancárias que se encontram registradas ou contabilizadas no último balancete da Falida: (...)

IV – MÚTUO NÃO PAGO CONCEDIDO PELA SOCIEDADE FALIDA À SUA SÓCIA CONTROLADORA, “... LTDA”, CARACTERIZANDO, EM TESE, CRIME FALIMENTAR

O último balancete apresentado pela Falida, datado de 28/02/2015, registra saldo a receber da "... LTDA", pelo montante de R\$ 835.745,64 (oitocentos e trinta e cinco mil setecentos e quarenta e cinco reais e sessenta e quatro centavos), originário de contrato de mútuo (f. ...). A sociedade "... LTDA" é a sócia controladora da Falida detendo 86,30% (oitenta e seis vírgula trinta por cento) das cotas de seu capital social, nos termos da cláusula quinta da vigésima terceira alteração (f. ...). De se notar que o Juízo Empresarial já decretou a extensão dos efeitos da falência da Falida à "... LTDA" (no processo nº ...), e que também se encontra em curso o Incidente de Desconsideração de sua Personalidade Jurídica (processo nº ...).

V – REGISTRO NO BALANCETE CONTÁBIL DANDO CONTA DA EXISTÊNCIA DE MÚTUO CONCEDIDO PELA SÓCIA, SRA. ..., À SOCIEDADE FALIDA, NO VALOR CONSIDERÁVEL DE R\$ 6.687.096,37, EM FEVEREIRO DE 2015. TODAVIA, TAL REGISTRO CARACTERIZA MESMO, EM REALIDADE, É A EXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO E CONSEQUENTE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS POR PARTE DA FALIDA, EVIDENCIANDO TAMBÉM, EM TESE, CRIME FALIMENTAR

O último balancete contábil apresentado pela Sociedade Falida, datado de 28/02/2015, registra saldo a pagar à Sra. ..., no montante considerável de R\$ 6.687.096,37 (seis milhões seiscentos e oitenta e sete mil noventa e seis reais e trinta e sete centavos), originário de contrato de mútuo (f. ...). A Sra. ... é a representante da sócia controladora, "... LTDA", detendo 86,30% (oitenta e seis vírgula trinta por cento) das cotas do capital social da Falida, nos termos da cláusula quinta da ... alteração (f. ...). Nada obstante, de se notar que o Juízo Empresarial já decretou a extensão dos efeitos da falência à "... LTDA" (processo nº ...), e que também se encontra em curso o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica de tal sociedade. Nesse contexto, imperioso ressaltar que não há nos autos a identificação e muito menos a comprovação da origem desses vultosos recursos registrados na contabilidade da Falida, a título de empréstimos/mútuos realizados pela Sra. Eliana. Em face da existência de saldo contábil a pagar à sócia controladora da "... LTDA", detentora de 86,30% das cotas do capital social da Falida, no montante considerável de R\$ 6.687.096,37, à não apresentação dos livros obrigatórios e balancetes contábeis da Falida, à extensão dos efeitos da falência à "... LTDA", e ainda o respectivo pedido de desconsideração da personalidade jurídica da "...", não há como reconhecer a existência dessa duvidosa obrigação da Falida. Ante o exposto, resta caracterizado, em tese, a existência de passivo fictício e respectiva presunção de omissão de receitas por parte da Falida. Noutros termos, caracterizado está a existência de receitas da Falida mantidas à margem de sua escrituração contábil oficial.